

DEBRECENI EGYETEM
TANÁRKÉPZÉSI KÖZPONT

CSÚRÖS GABRIELLA

Államháztartási alapismeretek



Debreceeni Egyetemi Kiadó
Debrecen University Press
2015

Szaktárnet-könyvek 35.

Sorozatszerkesztő:

Maticsák Sándor

Készült

a SZAKTÁRNET (TÁMOP-4.1. 2. B. 2-13/1-2013-0009)
pályázat keretében

Lektor:

Erdős Éva

Technikai szerkesztő:

Tóth Anikó Nikolett

Borítóterv:

Nagy Tünde

© Csűrös Gabriella

© Debreceni Egyetemi Kiadó – Debrecen University Press,
beleértve az egyetemi hálózaton belüli elektronikus terjesztés jogát is.

Kiadta a Debreceni Egyetemi Kiadó, az 1795-ben alapított
Magyar Könyvkiadók és Könyvterjesztők Egyesülésének tagja.

www.dupress.hu

Felelős kiadó: Karácsony Gyöngyi

Tartalomjegyzék

Bevezető	5
1. Fogalmi alapvetések	7
1.1 Pénzügyi politika	7
1.2 Közpénzügyek	10
1.3 Jogforrási rendszer a pénzügyi jogban	14
2. Közbevételek és közkiadások	17
2.1 Közbevételek rendszere	17
2.2 Közkiadások rendszere	20
2.3 Az adóztatás alapvető szabályai	22
3. A költségvetési ciklus bemutatása az államadósság-szabályra tekintettel	28
3.1 A költségvetés előkészítése	29
3.2 A költségvetés döntési szakasza	32
3.3 Végrehajtás	36
3.4 Zárszámadás	39
3.5 Az államadósság joga	40
3.5.1 Az államadósság és annak mutatója	41
3.5.2 Az államadósság-szabály és az Alkotmánybíróság	43
3.5.3 Az önkormányzatok hitelfelvételének korlátozása	44
4. Költségvetési szervek	46
4.1 A költségvetési szerv fogalma	46
4.2 A költségvetési szerv alapítása és megszüntetése	48
4.3 Költségvetési szervek típusai	52
4.4 A költségvetési szerv tevékenysége és működése	55
4.5 A költségvetési szerv gazdálkodása	56
5. A nemzeti vagyon és a vagyongazdálkodás alapvető szabályai	59
5.1 A nemzeti vagyon kategorizálása	59
5.2 A vagyongazdálkodás rendszere	61

6. Az államháztartási ellenőrzés intézményrendszere az államháztartás központi alrendszerében.....	65
6.1 Az államháztartás külső, független ellenőrzése	66
6.1.1 Állami Számvevőszék.....	66
6.1.2 Költségvetési Tanács	69
6.1.3 Könyvvizsgáló.....	70
6.2 Az államháztartás belső ellenőrzési rendszere.....	70
6.2.1 Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI).....	71
6.2.2 Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF)...	73
6.2.3 Magyar Államkincstár (MÁK).....	74
6.2.4 Költségvetési (fő)felügyelő.....	75
6.2.5 Költségvetési szervek belső kontrollrendszere	76
Forrásjegyzék.....	78

Bevezető

A jegyzet célja, hogy a szakirányú továbbképzésben résztvevők számára segítséget nyújtson az államháztartási alapismeretek elsajátításához. Az államháztartás rendszere széles és komplex témakört ölel át, amit a képzés tantervi hálója is mutat. A jegyzet az *alapvető államháztartási ismereteket a központi kormányzati alrendszer aspektusából tekinti át*, az önkormányzati alrendszer sajátosságai nem képezik a munka tárgyát. A tételes jogi szabályozás mellett a jegyzet hangsúlyt helyez az általános összefüggésekre, így nemcsak bemutatja, hanem elemzi is a kapcsolódó szabályozást. Mivel az államháztartás rendszerének szabályanyaga jelentős változásokon ment keresztül az utóbbi években, a hatályos szabályozás elemzése, az összefüggésekre és a kapcsolódási pontokra való rávilágítás hasznos segítségül szolgálhat a jelenlegi rendszerben való eligazodáshoz, a lényeglátáshoz.

Az általánosabb témáktól a konkrétabbak felé haladva az alábbi kérdések feldolgozására kerül sor a tananyag keretében.

A fogalmi alapvetések keretében az államháztartáshoz kapcsolódó *közgazdasági és jogi alapfogalmak, mutatók* kerülnek meghatározásra, mely segítségül szolgálhat a mindenkori kormányzati gazdaságpolitika, pénzügyi politika, adópolitika értékeléséhez, elemzéséhez. Ezek a kormányzati intézkedések szoros összefüggésben vannak az egyes szakpolitikákkal, így az oktatáspolitikával is.

A *közbevételek és közkiadások* rendszerének vizsgálata a közfeladatok, így az oktatási feladatok ellátásának finanszírozási rendszerébe ad betekintést. Mivel a legfontosabb államháztartási bevétel az adó, az *adóztatás alapvető szabályait* külön is áttekintjük. Az adóztatás alapvető szabályainak az ismerete nemcsak az egyes, állam által felvállalt közfeladatok finanszírozásának a megismerése miatt releváns, hiszen mindennapjainkat is át- és átszövik.

A költségvetési jog másik fontos dimenziója a *költségvetési eljárás*. A költségvetési ciklus bemutatására az államadósság-szabályra tekintettel kerül sor, hiszen az új államháztartási szabályozás egyik fontos célja volt a fegyelmezett költségvetési politika biztosítása, az ehhez szükséges korlátok garanciális szabályozása. A Magyarország központi költségvetéséről szóló törvény előkészítése, elfogadása, végrehajtása és zárszámadása

fontos keretét adja az állami feladatot ellátó szervek, így az állami oktatási intézmények éves költségvetési gazdálkodásának is. Ezzel szoros összefüggésben kerül sor a *költségvetési szervekre* vonatkozó legfontosabb szabályok bemutatására és elemzésére is, hiszen az éves költségvetési törvény alapján a költségvetési szervek azok, amelyek alapvetően biztosítják a közfeladatok ellátását, végrehajtását.

A közfeladatok ellátásához szükséges a közfeladat ellátását biztosító vagyontárgyak megléte, így az oktatási feladatok ellátásához az oktatási intézmények infrastruktúrája is. A *közhatalommal* (ezen belül a központi kormányzati alrendszer vagyonával) *való gazdálkodás* alapvető szabályainak a bemutatása ezért is bír jelentőséggel.

A közfeladatok ellátását a közpénzekkel és a közhatalommal való gazdálkodás keretei között biztosítják a költségvetési szervek. Az államháztartási jog fontos része az államháztartási *gazdálkodás ellenőrzése*, ezért az utolsó fejezet a központi kormányzati alrendszer tekintetében mutatja be azokat az intézményeket, amelyek ellenőrizhetik a közpénzekkel, közhatalommal való gazdálkodást.

A vizsgára való sikeres felkészülés érdekében a fejezetek végén önellenőrző kérdések találhatók. Fontos emellett megjegyezni, hogy a jegyzetet kiegészítik, árnyalják a konzultációk során elhangzottak, a feldolgozott jogforrások, valamint további oktatási segédanyagok. Bízom benne, hogy a jegyzetet nemcsak a képzés résztvevői fogják haszonnal forgatni, hanem mindenki más is, aki az államháztartási jog aktuális kérdései iránt érdeklődik!

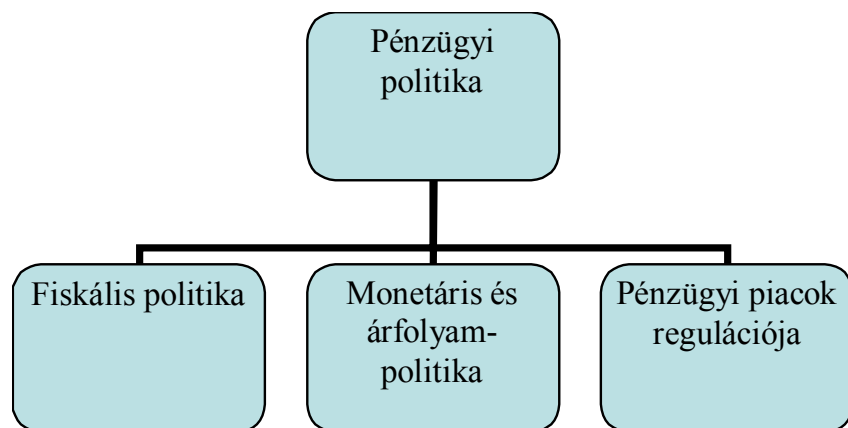
Debrecen, 2015. június 30.

Csűrös Gabriella

1. Fogalmi alapvetések

1.1 Pénzügyi politika

A *gazdaságpolitika* a gazdaságirányítással kapcsolatos cél- és eszközrendszer, melynek egyik meghatározó, de nem kizárólagos szegmense a pénzügyi politika, mely három, egymással kölcsönhatásban lévő területet ölel át: a fiskális politikát, a monetáris politikát és a pénzügyi piacok jogát, felügyeletét. Mindhárom elem kapcsán fontosak a kontroll mechanizmusok, azok szerves részei kell, hogy legyenek.



1. ábra

A pénzügyi politika szegmensei
(Forrás: saját szerkesztés)

A gazdaságpolitika magában foglalja az ágazati politikákat is, így például az egészségügyhöz, az oktatáshoz vagy éppen az agráriumhoz kapcsolódó szakpolitikákat. A gazdaságpolitikán belül megkülönböztethetünk ún. horizontális politikákat is (ilyen például a fejlesztéspolitika is), amely az egész gazdaságra, így az ágazati szakpolitikákra is kihat.

A *fiskális politika*, vagy másképp a költségvetési politika – melynek alakulására leginkább a mindenkori kormány van hatással – olyan makrogazdasági környezetet meghatározó kormányzati politika, amely magában foglalja a közbevételek (közhatalmi és magánjogi bevételek) rendszerét (közte az adópolitikát is), a közkiadásokat (ehhez kapcsolódóan a kormányzati támogatáspolitikát is), a pénzgazdálkodás mellett a vagyongazdálkodást és az államadósságot, valamint a közpénzekkel és a közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzését is.

A *monetáris politika* a pénzkibocsátás és a pénzforgalom biztosítására irányuló tevékenység, melynek napjainkban mind nemzetállami, mind uniós szinten az elsődleges célja a nemzeti fizetőeszköz (az euróövezeti tagállamok esetében a közös valuta, az euró) értékállóságának a védelme. Ezen cél veszélyeztetése nélkül támogatja a monetáris hatóság a kormány gazdaságpolitikáját. A monetáris politika céljainak megvalósulását is hivatott ezért biztosítani a monetáris hatóság kormánytól való függetlensége. Hazánkban a monetáris hatóság a Magyar Nemzeti Bank.

Az *árfolyam-politika* a fizetőeszköz értékét befolyásoló (le- és felértékelődését eredményező) közhatalmi beavatkozások összessége. Az árfolyam-politika lehet rugalmas (ilyenkor az árfolyam-politikáért felelős hatóságnak nincs intervenció kötelezettsége, az árfolyam szabadon mozoghat). A rugalmas árfolyam-politika sajátos típusa a lebegő árfolyam, melyet hazánk alkalmaz 2008-tól (lényege, hogy csak kivételesen kell beavatkozni, amikor a keresletet és kínálatot nem a piaci erők mozgatják, hanem pl. spekuláció, válság). Hazánkban az árfolyamrendszerről és annak jellemzőiről a Kormány és az MNB együtt dönt, ezek keretek között pedig az MNB gyakorolja az árfolyam-politikát. Az árfolyam-politika emellett lehet rögzített, amely esetben az állam meghatározza a valuta értékét (köthetik nemesfémhez, más valutához v valutakosárhoz), átváltási arányát, és az ettől való eltérés intervenció kötelezettséget eredményez. A kötött árfolyam-politika egyik változataként az intervenció sávval kiegészített árfolyamrögzítés¹ az euróövezethez való csatlakozás egy további feltétele az Európai Unióban.

¹ Ennek lényege, hogy a tagállami deviza középfárfolyamának euróhoz viszonyított rögzítését követően a részes tagállami valuta árfolyamának egy rögzített (+/-15%-os) sávon

A *pénzügyi piacok* funkciója a gazdasági szereplők likviditási és finanszírozási igényeinek kielégítése.² A pénzügyi piacokon különböző pénzügyi intézmények pénzügyi, illetve kiegészítő pénzügyi szolgáltatásokat végeznek. A pénzügyi intézményeken belül megkülönböztethetjük a hitelintézeteket (ezen belül a bankokat, a szakosított és a szövetkezeti hitelintézeteket), valamint a pénzügyi vállalkozásokat. Pénzügyi szolgáltatásnak minősül például a betét gyűjtése, hitel és pénzkölcsön nyújtása, a pénzügyi lízing; kiegészítő pénzügyi szolgáltatás például a pénzváltás. A pénzügyi intézmények alapítása, egyes pénzügyi szolgáltatások nyújtása engedélyhez kötött, melyet a pénzügyi piacok felügyeletét ellátó szerv ad. A pénzügyi piacok szabályozásának, felügyeletének célja a szereplők prudens (körültekintő, biztonságos) működésének a biztosítása. Hazánkban korábban a PSZÁF,³ 2013 októberétől az MNB látja el ezt a funkciót, azaz immáron integrált felügyelet valósul meg (a monetáris politikáért és a pénzügyi piacok felügyeletéért ugyanazon szerv felel).

A *pénzügyi jog*, mint önálló jogág a pénzügyi rendszert szabályozó normák összessége. A pénzügyi rendszert a pénzügyi politika alakítja. A pénzügyi jog tehát lefedi nemcsak a fiskális politikát (ezen belül az államháztartási jogot), hanem a pénzügyi politika többi szegmensét is. A pénzügyi jogi stúdiumok tárgykörébe tartozik a napjainkban dinamikusan fejlődő nemzetközi pénzügyi jog is, így például az Európai Unió költségvetési joga, támogatáspolitikája, az euróövezet vonatkozásában az Európai Központi Bank által meghatározott monetáris politika, valamint a válságot követően kialakított európai pénzpiaci felügyelet, bankunió is.

belül kell maradnia úgy, hogy a belépést követő két évben nem kerülhet sor a valuta leértékelésére.

² Vigvári, 2008: 62.

³ Pénzügyi Szervezetek Állami Felügyelete.

1.2 Közpénzügyek

A közpénzügyek olyan pénzmozgással járó folyamatok, ahol:

- a pénzeszközök mozgását közhatalommal rendelkező szervek szabályozzák,
- a közfeladatok ellátása, közszükségletek kielégítése érdekében,
- a GDP jelentős részének központosításával, illetve ezek újraelosztásával,
- az államháztartás alrendszerei útján.

A közpénzügyek tehát alapvetően a költségvetési politikához kapcsolódó kérdéskör. A közpénzügyek fogalmából több megállapítás is levethető. A közhatalommal rendelkező szervek pénzügyi szabályozási tevékenysége adja a pénzügyi jog kereteit. A közpénzügyek keretében az állam a közhatalom jogán fizetési kötelezettségeket állapít meg, melyek a pénzügyi fedezetét biztosítják a közfeladatok ellátásának, közszükségletek kielégítésének.

Közfeladat a jogszabályban meghatározott állami vagy önkormányzati feladat.⁴ Ez a meghatározás annyiban pontosítandó, hogy természetesen a helyi önkormányzatok is az állam részei. A jelenlegi jogszabályok az állami kifejezés alatt inkább a központi kormányzati alrendszert értik, amit gyakran a helyi önkormányzatokkal együtt nemzetinek neveznek (pl. a nemzeti vagyon két részből áll, állami és önkormányzati vagyonból). Ennél egzaktabb lehet a definíció, ha a különböző kormányzati szintek feladat- és hatáskörébe tartozó állami feladatokat nevezzük közfeladatnak. Hazánkban a központi kormányzat mellett a helyi önkormányzatok képesek a másik kormányzati szintet, amelyeken belül megkülönböztethetjük a megyei és a települési önkormányzatokat.

Az állam által felvállalt közfeladatok köre (pl. a felsőoktatás állami feladat-e) és a közszolgáltatások nyújtásának jellemzői (pl. kell-e tandíjat fizetni az állami felsőoktatási intézmények hallgatóinak) meghatározzák az állami szerepvállalás kiterjedtségét, mibenlétét. Az állami szerepvállalástól függően a bruttó hazai termék (GDP) egy bizonyos részét az állam különböző fizetési kötelezettségek formájában (pl. adók, díjak, szankciók)

⁴ 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról, 3/A.§

elvonja, melyet a közfeladatok ellátására, közszükségletek kielégítésére fordít.

Ezzel összefüggésben említhető két fontos államháztartási mutató, a *centralizációs ráta* (CR) és az *újraelosztási hányad* (ÚH). Ezeket az alábbiak szerint határozhatjuk meg:

$$\text{Centralizációs ráta (CR)} = \frac{\text{államháztartási bevételek}}{\text{éves bruttó hazai termék (GDP)}}$$

$$\text{Újraelosztási hányad (ÚH)} = \frac{\text{államháztartási kiadások}}{\text{éves bruttó hazai termék (GDP)}}$$

Mit mutat meg a CR és az ÚH? Egyrészt a két mutató különbsége a költségvetés egyenlegét mutatja meg. Ha a CR magasabb, mint az ÚH, az azt jelenti, hogy az államháztartási bevételek meghaladják az államháztartási kiadások mértékét, így a költségvetés egyenlege pozitív, szufficit (pl. egyes jóléti államok – kedvező gazdasági környezetben – a fenntartható szociális védelem biztosítékeként szufficitos költségvetés alapján gazdálkodnak). Ha a két mutató megegyezik, akkor a költségvetés egyensúlyban van, az egyenlege nullszaldós (pl. az uniós költségvetést mindig nullszaldósan kell tervezni). Amennyiben az éves államháztartási kiadások (ÚH) meghaladják az államháztartás bevételeit (CR), akkor költségvetési hiány keletkezik, az egyenleg deficit.

$$\begin{array}{lll} \text{CR} > \text{ÚH} & \rightarrow & \text{szufficit} \\ \text{CR} = \text{ÚH} & \rightarrow & \text{egyensúly} \\ \text{CR} < \text{ÚH} & \rightarrow & \text{deficit} \end{array}$$

Az Európai Unión belül az euróövezeti tagság feltétele a Maastrichti Szerződéssel megállapított konvergencia kritériumok teljesítése, melyek között szerepel a költségvetési hiányra vonatkozó feltétel is, miszerint az államháztartás hiánya (deficit) nem haladhatja meg a GDP 3 %-át (a másik fiskális politikához kapcsolódó kritérium, hogy a bruttó államadósság nem lehet több a GDP 60 %-ánál). Ezen fiskális kritériumok betartását a túlzott hiány esetén alkalmazott eljárás keretében is ellenőrzik, amely eredményeképpen az euróövezeti tagállamokkal szemben akár pénzügyi

szankció is alkalmazható, valamennyi tagállam (így hazánk) vonatkozásában pedig egyes uniós támogatások⁵ felfüggesztésre kerülhetnek.

Másrészt a két mutató adataiból következtethetünk az állami szerepvállalás kiterjedtségére is. Erre példaként szolgálhatnak két ország mutatóinak az adatai.

- A országban a CR 30%, az ÚH 33%.
- B országban a CR 50%, az ÚH 53%.

Azonosság a két ország vonatkozásában, hogy mindkét ország költségvetési hiánya (a deficit mértéke) 3%. A két országban viszont eltérő az állami szerepvállalás: A országban szűkebb az állam által felvállalt közfeladatok köre (liberális gazdaságpolitikát folytat), B országban pedig kiterjedtebb (jóléti gazdaságpolitikát folytat).

A közpénzügyek utolsó fogalmi eleme, hogy az államháztartás alrendszerei útján valósul meg a közfeladatok ellátása, közszükségletek kielégítése.

Az *államháztartás* az állam gazdálkodásának, a közfeladatok ellátásának rendszere. Hazánkban jelenleg az államháztartásnak két alrendszere van, melynek részeit az alábbi táblázat szemlélteti.

1. táblázat
Az államháztartás alrendszerei

Államháztartás	
Központi alrendszer: <ul style="list-style-type: none">- az „állam”,- központi költségvetési szervek,- egyes köztestületek (pl. MTA) és ezek által irányított köztestületi költségvetési szervek,- társadalombiztosítás	Önkormányzati alrendszer: <ul style="list-style-type: none">- helyi önkormányzatok, társulásaik,- térségi fejlesztési tanácsok,- (országos és helyi) nemzetiségi önkormányzatok, társulásaik,és ezek által irányított költ-

⁵ 2014-től a kohéziós, a vidékfejlesztési és a halászati politika keretében biztosított támogatások felfüggesztésére kerülhet sor.

rendszere, - elkülönített alapok kölségvetése.	ségvetési szervek.
--	--------------------

Forrás: 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról, 3.§

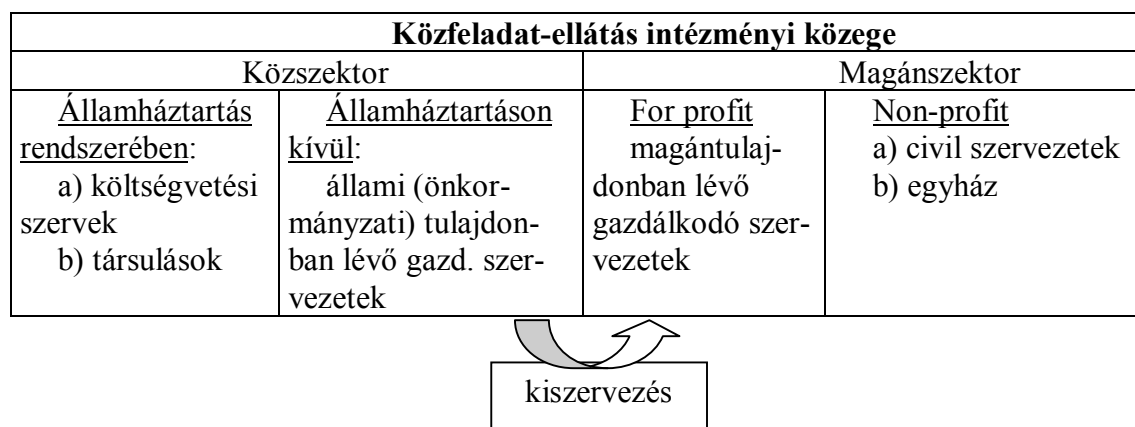
A pénzügyi jog elementáris része a *költségvetési jog (az államháztartás flow dimenziója)*, melynek a kormányzati fiskális politika ad tartalmat, határozza meg az irányait. A költségvetési jog magában foglalja egyrészt a költségvetési ciklusra (így a költségvetés előkészítésére, elfogadására, végrehajtására és a zárszámadásra) vonatkozó eljárási szabályokat, másrészt a költségvetés bevételeit (a közbevételek jogához kapcsolódik az adójog – annak anyagi és eljárásjogi szabályaival), és kiadásait, az azokra vonatkozó rendelkezéseket. A költségvetési egyenleg alakulása pedig kihat az államadósságra, melynek szabályozása szintén fontos része az államháztartási jognak. Az államháztartási jogon belül speciális szabályok vonatkoznak *az államháztartás vagyonára (az államháztartás stock dimenziójára)*. A közpénzekkel és a közvagyonnal való gazdálkodás kontrollját pedig az *államháztartási ellenőrzésre* vonatkozó szabályok kívánják biztosítani.

A költségvetés és az államadósság joga, a nemzeti vagyonnal való gazdálkodás és az államháztartási ellenőrzés szabályai egyaránt értelmezhetők az államháztartás mindkét alrendszerében (így beszélhetünk a központi költségvetés és a helyi önkormányzatok költségvetési bevételeiről, az állami és az önkormányzati vagyonról stb.).

Az *államháztartás intézményi közegét* alapvetően a költségvetési szervek adják, melyek működését, gazdálkodását az államháztartásról szóló törvény szabályozza. A költségvetési szervek mindig állami feladatot látnak el, viszont nem minden közfeladatot költségvetési szerv lát el. Közfeladatot elláthatnak gazdálkodó szervezetek is, melyek lehetnek állami tulajdonban (ideértve az önkormányzati tulajdont is), magántulajdonban, valamint vegyes tulajdoni formával is találkozhatunk. A tömegközlekedést például tipikusan önkormányzati tulajdonban lévő, részvénytársasági formában működő szervek működtetik. A részben vagy egészben állami tulajdonban lévő gazdasági társaságokra vonatkozóan közjogi (államháztartási) és magánjogi (polgári jogi) szabályok is vonatkoznak, költségve-

tési gazdálkodásuk az államháztartás rendszerében csak közvetve jelenik meg. Végül a magánszektor egyéb szereplői (pl. alapítványok, egyesületek) is elláthatnak közfeladatot, például az idősek gondozását. A közfeladatok ellátásának kiszervezése valósul meg, ha a magánszektor szereplői látnak el közfeladatot (lásd pl. egyházi iskolák). Ilyenkor a közfeladat-ellátást általában költségvetési támogatások segítik.

2. táblázat
A közfeladatot ellátó intézmények rendszere



Forrás: saját szerkesztés

1.3 Jogforrási rendszer a pénzügyi jogban

Amint azt a közpénzügyek fogalmi elemei között meghatároztuk, a közhatalommal rendelkező szervek pénzügyi szabályozási tevékenysége adja a pénzügyi jog kereteit. A jogszabályokat, így a pénzügyi jogi normákat is a jogforrási hierarchia alapján rendszerezzük. A jogforrás tekintetében megkülönböztethetünk alaki és anyagi jogforrást. Az alaki jogforrás a jogszabály megjelenési formája. Az anyagi jogforrás pedig az, aki a jogi normát elfogadja. Ezek függvényében az alábbi táblázattal szemléltetjük a jogforrási hierarchiát (amely alapján az alacsonyabb rendű norma nem lehet ellentétes a magasabb rendűvel), a példák között pedig az államháztartás szempontból releváns jogszabályokat nevesítünk.

Fontos emellett megjegyezni, hogy a nemzetközi jog (pl. kettős adóz-
tatás elkerülését célzó nemzetközi adóegyezmények), ezen belül az uniós
jog elsőbbségének az elvét, amely alapján a nemzetközi, illetve az uniós
jog a nemzeti jogalkotás kereteit adja.

3. táblázat

Alaki jogforrás	Anyagi jogforrás	Példa
1. Alaptörvény (alkotmány)	Országgyűlés	- Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.) - Korábbi alkotmány: 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya
2. törvények a) sarkalatos (két-harmaddal elfogadott) törvények	Országgyűlés	- 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról, - 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról - 2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról
b) egyszerű többséggel elfogadott törvények	Országgyűlés	- 2014. évi C. törvény Magyarország 2015. évi központi költségvetéséről - 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról - 1990. évi C. törvény a helyi adókról
3. rendeletek	- MNB elnöke, erre felhatalmazott alelnöke, - Kormány, - miniszterelnök, - miniszterek, - önálló szabályozó szervek vezetői, - települési önkormányzat képviselő-testülete, illetve közgyűlése	- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról - Debrecen Megyei Jogú Város Önkormányzata Közgyűlésének 45/2013. (XI. 28.) önkormányzati rendelete a helyi adókról

A korábbi Alkotmányhoz képest (1949. évi XX. törvény) a 2012. január 1-jén hatályba lépő Alaptörvény külön, „Közpénzek” című fejezetben

(36. cikktől a 44. cikkig) tartalmaz pénzügyi jogi szempontból releváns szabályokat, ezen fejezeten kívül azonban további pénzügyi jogi rendelkezései is vannak.⁶ Ezek közül a későbbiekben az adózásra és az államadóságra vonatkozó szabályokat emeljük ki, kiegészítve a kapcsolódó jogszabályok rendelkezéseivel is.⁷ A többi jogszabály (törvény, rendelet) nem lehet ellentétes az Alaptörvénnyel.

A törvényeken belül a sarkalatos törvény olyan törvény, amelynek elfogadásához és módosításához a jelen lévő országgyűlési képviselők kétharmadának szavazata szükséges.

A rendeleteken belül a jogforrási hierarchia az alábbiak szerint értelmezendő: az MNB rendeletek és a Kormányrendeletek nem lehetnek ellentétesek törvénnyel, a miniszteri rendeletek Kormányrendelettel és miniszterelnöki rendelettel sem, az önálló szabályozó szerv vezetője pedig törvényben kapott felhatalmazás alapján, sarkalatos törvényben meghatározott feladatkörében fogadhat el olyan rendeletet, amely törvénnyel, kormányrendelettel, miniszterelnöki rendelettel, miniszteri rendelettel és a Magyar Nemzeti Bank elnökének rendeletével sem lehet ellentétes. Az önkormányzati rendeletek nem lehetnek ellentétesek sem törvénnyel, sem más rendelettel.

Az alábbiakban a pénzügyi jog, illetve az államháztartási rendszer vonatkozásában a legfontosabb jogszabályokat elemezzük majd.

Önellenőrző kérdések:

1. Az adópolitika a fiskális vagy a monetáris politikához kapcsolódik?
2. Hazánk jelenleg milyen árfolyam-politikát alkalmaz? Ez megfelel-e az euróövezethez való csatlakozás feltételének?
3. Határozza meg a CR és az ÚH fogalmát, továbbá hogy miket mutatnak meg?
4. Az államháztartásnak hány alrendszere van? Milyen szervek tartoznak az egyes alrendszerekhez?
5. Közfeladatot milyen intézmények, szervek láthatnak el?
6. Mutassa be a jogszabályok hierarchiáját alaki és anyagi jogforrás szerint!

⁶ Pl. K) cikk, N) cikk, O) cikk, XIX. cikk, XXX. cikk, a közhatalmi szervekre és a helyi önkormányzatokra vonatkozó rendelkezések egy része stb.

⁷ Rendkívüli állapot idején a Honvédelmi Tanács, szükségállapot idején pedig a köztársasági elnök is jogosult rendeletet alkotni.

2. Közbevételek és közkiadások

Az államháztartási gazdálkodáson belül vizsgálhatjuk a pénzgazdálkodást és a vagyongazdálkodást. A közpénzekkel való gazdálkodás alapját a közbevételek és a közkiadások adják.

2.1 Közbevételek rendszere

Közbevétel minden olyan pénzeszköz, amely az államháztartás bevételi oldalán megjelenik. A közbevételeken belül megkülönböztethetjük a közhatalmi (másképp közjogi) és a magánjogi bevételeket, melyek rendszerét az alábbiak szerint vázolhatjuk fel.

4. táblázat

Közbevételek rendszere

Közbevételek	
Közhatalmi (közjogi) bevételek	Magánjogi bevételek
<ul style="list-style-type: none">- adó jellegű (adó, járulék, hozzájárulás, vagyonszerzési illeték),- díj jellegű (eljárási illeték, igazgatási és szolgáltatási díj, felügyeleti díj, pótdíj),- szankció jellegű (bírság, pótlék).	<ul style="list-style-type: none">- közfeladatok ellátása során nyújtott közszolgáltatások ellenértékei,- nemzeti vagyonnal való gazdálkodásból származó bevételek,- tőkejövedelmek,- felvett hitel, kölcsön,- államháztartáson kívüli támogatásokból származó bevételek,- nemzetközi támogatások, segélyek,- egyéb.

Forrás: saját szerkesztés

A *közhatalmi bevételek* az állam (ideértve a helyi önkormányzatokat is) által, egyoldalúan, a közhatalom jogán meghatározott fizetési kötele-

zettségek a közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás céljából. A közjogi bevételekre alá-, fölérendeltségi viszony jellemző. A közhatalmi bevételeknek három alapvető típusa van:

- adójellegű bevételek,
- díjjellegű bevételek,
- szankció jellegű bevételek.

Az *adójellegű bevételek* közös jellemzője, hogy közvetlen ellenszolgáltatás nem kapcsolódik hozzájuk (közvetve igen, hiszen az adóbevételek biztosítják a közfeladatok ellátásának finanszírozását). Az adójellegű bevételek között megkülönböztethetjük a céladókat (melyek tipikusan, de nem kizárólagosan járulékok, hozzájárulások), amelyekből származó bevétel csak meghatározott célra használható fel. Pl. a munkavállaló által a bérjövödelméhez kapcsolódóan fizetett egészségbiztosítási járulék az Egészségbiztosítási Alap bevétele lesz, amely az egészségügyi feladatok ellátását finanszírozza.⁸

A közhatalmi bevételeken belül a *díjjellegű bevételek* olyan egyoldalúan meghatározott fizetési kötelezettségek, melyekhez közvetlen ellenszolgáltatás kapcsolódik. Ilyen például a tulajdonjog vagy a jelzálog bejegyzése érdekében fizetendő földhivatali eljárási díj, valamint az útlevél kiállításáért fizetendő eljárási illeték.

A *szankció jellegű bevételnek* alapvetően represszív funkciója van. Az adójogban az objektív szankciók pótlékok (késedelmi pótlék, önellenőrzési pótlék), a szubjektív szankciók bírságok (így adóbírság, mulasztási bírság). Objektív szankciók esetén az alkalmazhatóságot a jogsértés pusztá ténye megalapozza, nem veszik figyelembe az adózó, illetve az adózói magatartás személyes körülményeit, az adóhatóság oldaláról nincs helye mérlegelésnek. A szubjektív szankciók esetében főszabály szerint figyelembe veszik az egyéni körülményeket (pl. jogsértés súlyát, ismétlődő voltát stb.)

Az állam, mint egy gazdasági szereplő is részt vehet a piaci folyamatokban (eladhat, privatizál; bérbe adhat, koncesszióba adhat stb.). Ilyen-

⁸ 2012-ben több céladót is bevezettek, melyek elnevezése megtévesztően adó, de szintén céladó jelleggel működnek (pl. a kötelező gépjármű-felelősségbiztosítás díjával egyidejűleg fizetendő baleseti adó⁸ és a köznyelvben chipsadónak és hamburgeradónak is nevezett népegészségügyi termékadó⁸ is az Egészségbiztosítási Alap bevétele.

kor tevékenységét és az abból származó bevételeket a piaci folyamatok alakítják (az ügyletkötéshez szükség van a másik fél konszenzusára). Az ezen ügyletekből származó bevételek a *magánjogi bevételek*, melyekre tehát a mellérendeltségi viszony jellemző. Ezek az alábbiak szerint is rendszerezhetők:⁹

a) Közfeladatok ellátása során nyújtott közszolgáltatások ellenértékei. Ide sorolhatók különösen a költségvetési szervek által nyújtott közszolgáltatásokból származó közszolgáltatási díjbevételek (pl. könyvtárak, múzeumok díjbevétele, egyetemi tandíj). A közhatalmi díjbevételektől megkülönbözteti őket, hogy ezeket a szolgáltatásokat nem vagyunk kötelesek igénybe venni, az a fogyasztó döntésén alapul.

b) Nemzeti vagyonnal való gazdálkodásból származó bevételek. A nemzeti vagyon feletti rendelkezési jog magában foglalja a tulajdonjog átruházását, a birtoklás, használat jogának meghatározott időre történő átengedését is, amely együtt járhat a hasznok szedésére való jogosultsággal is. A nemzeti vagyonból származó bevétel lehet ezek alapján a privatizációs és a koncessziós bevétel is (utóbbira példa az autópályák és a nemzeti dohányboltok koncessziós díja).

c) Tőkejövedelmek. Ezek egyik tipikus esete, ha az állami tulajdonban lévő gazdasági társaság (pl. egy önkormányzati közlekedési zrt.) nyereségesen működik és az adózott éves nyereségéből az önkormányzatnak osztalékbevétele származik. Tőkejövedelem keletkezhet továbbá például a pénzügyi befektetések hozamaiból, kamataiból.

d) Egyes egyenlegszámítási módok¹⁰ esetében bevételnek minősül a felvett hitel, illetve kölcsön. A kölcsönt azért sajátos be-

⁹ A rendszerezéskor az államháztartásról szóló törvény 2015. január 1-jén hatályos csoportosítását vettük alapul. Jelenleg a törvény (4/A.§-6.§) más csoportosítást alkalmaz.

¹⁰ Többféle költségvetési egyenlegszámítási mód ismert és alkalmazott. A pénzforgalmi egyenleg az adósságszolgálattal kapcsolatban mind a tőke-, mind a kamattörlesztéseket figyelembe veszi, amikor a költségvetési bevételek és kiadások számbavételével meghatározásra kerül a költségvetés egyenlege. A GFS egyenleg már csak az adósságszolgálattal kapcsolatos kamattörlesztéseket veszi figyelembe (mint megmaradó költség). Az ESA 95¹ egyenleg szintén nem tartalmazza az adósságszolgálattal kapcsolatos tőketörlesztéseket, viszont a még ki nem fizetett kamatokat időarányosan tartalmazza. Az el-

vétel, mert ahhoz visszafizetési kötelezettség társul (tőke- és kamattörlesztés).

e) Államháztartáson kívüli támogatásokból származó bevétel keletkezhet például, ha egy iskola és egy helyi informatikai cég együttműködése keretében a vállalkozás támogatást nyújt a képzéshez, amely figyelembe veszi a cég, így közvetlenül a munkaerő-piac igényeit.

f) A nemzetközi támogatásokon, segélyeken belül meghatározó összeget tesznek ki az uniós támogatások. Emellett ide sorolható például egy esetleges természeti katasztrófa esetén kapott nemzetközi segély.

g) Az esetleges további bevételek az egyéb kategóriában jelenhetnek meg.

2.2 Közkiadások rendszere

A közbevételek mellett szükséges a *közkiadásokról* is említést tennünk. A közkiadásokat is többféleképpen csoportosíthatjuk.¹¹ Egy korábbi jogszabályi kategorizálás alapján, funkciójuk szerint az államháztartási kiadásokat mi az alábbiak szerint tipizáljuk:

a) Költségvetési szervek közfeladat-ellátáshoz kapcsolódó kiadásai. A költségvetési szervek kiadásai kapcsolódhatnak közhasználati (pl. rendvédelmi) vagy közszolgáltatási (pl. oktatási) feladatok ellátásához is. Emellett a költségvetési szervek kiadásait megkülönböztethetjük aszerint is, hogy működési (működési célú személyi kiadás pl. a közalkalmazottak bére, dologi kiadás pl. a közműszolgáltatások díjai) vagy felhalmozási célúak (pl. felújítás, beruházás). Fontos viszont megjegyezni, hogy ez utóbbi altípusok

sődleges egyenleg egyáltalán nem veszi figyelembe az adósságszolgálatot (sem a tőkét, sem a kamatot).

¹¹ A jelenleg hatályos államháztartásról szóló törvény (az államháztartási bevételekhez hasonlóan) a kiadásoknak is két nagy típusát, a költségvetési kiadásokat és a finanszírozási kiadásokat különbözteti meg, a költségvetési kiadásokon belül külön tipizálva a működési és a felhalmozási kiadásokat. A pénzügyi jogi tankönyvek a közkiadásokat a közbevételektől eltérő szempontok szerint csoportosítják, így nem közjogi és magánjogi kiadásokat különböztet meg, hanem az általunk is alkalmazott, funkciók szerinti csoportosításon alapulnak. Erről lásd: Simon, 2007; Földes, 2003.

részben átfedést mutatnak a nemzeti vagyonnal kapcsolatos kiadásokkal.

b) Államháztartáson kívül ellátott közfeladatok finanszírozása. Amint azt a közfeladatot ellátó intézmények meghatározásakor már említettük, közfeladatot nemcsak költségvetési szervek láthatnak el, hanem más közszektoron belüli (pl. állami tulajdonban lévő gazdasági társaság), valamint magánszektorbeli szereplők is (pl. egyház). A közszektor egyéb szereplőihöz kapcsolódóan az államháztartási kiadások (így pl. a veszteségesen működő állami vállalatok költségvetési támogatása) csak sajátosan jelennek meg. A közfeladat-ellátás magánszektor számára történő kiszervezése szintén államháztartási kiadásként megjelenő állami támogatásokkal járhat.

c) A nemzeti vagyonnal kapcsolatos államháztartási kiadások az eddigi kategóriákhoz többféleképpen kapcsolódhatnak. A nemzeti vagyonnal való gazdálkodás a folyó évi költségvetésben megjelenhet működési kiadásként (pl. a karbantartási költségek) és felhalmozási kiadásként is (lásd felújítási és beruházási költségek). A nemzeti vagyonnal gazdálkodhat költségvetési szerv (pl. a kórház annak épületével), állami tulajdonban lévő gazdasági társaság is (pl. a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt.), valamint magánszektorbeli szereplő is (használati joga lehet pl. az egyháznak az önkormányzati tulajdonban lévő iskolaépület felett, bár a magánszektorbeli szereplő kiadása nem minősülnek államháztartási kiadásnak).

d) Jóléti (tipikusan pénzbeli) ellátások finanszírozása. Ezek jelentős részét teszik ki a társadalombiztosítás kiadásai (pl. a nyugdíj), emellett megemlíthetők a szociális rászorultság vagy egyéb kormányzati preferencia alapján nyújtott támogatások is (pl. foglalkoztatást helyettesítő támogatás, családi pótlék).

e) Az államháztartás alrendszerének adósságával összefüggő kiadások. Az államadósság növelésével járó ügyletek esetében fontos megjegyezni, hogy a két alrendszer adóssága együttesen alkotja az államadósságot, amellyel kapcsolatban – a magánjogi bevételeken belül említett hitelekhez és kamatokhoz hasonlóan – a tőke- és a kamattörlesztésre tekintettel is felmerülhetnek államháztartási kiadások.

f) Tartalékok, melyeknek több típusa lehet. Fontos ezek közül a régebben általános tartaléknak nevezett, jelenleg mint rendkívüli kormányzati intézkedés tartalékaként nevesített tartalék, melynek összege a költségvetési kiadások összességének min. 0,5%-a, max. 2%-a lehet és a nem várt kiadások (pl. árvíz) és elmaradó bevételek (pl. felülbecsült adóbevétel) fedezésére szolgálnak.

g) Uniós tagságból, más nemzetközi kötelezettségből (pl. NATO tagságból) származó fizetési kötelezettségek. Uniós tagságból eredő kötelezettségünk pl. az EU költségvetéséhez való hozzájárulás bruttó nemzeti jövedelmünk függvényében, valamint az ÁFA bevételeink egy részének az uniós költségvetésbe való befizetése is.

h) Egyéb.

Fontos végül arra is felhívni a figyelmet, hogy az államháztartás két alrendszere (a központi és az önkormányzati alrendszer) közötti pénzmozgások az egyik alrendszernél kiadásként, a másiknál bevételként jelennek meg, azokat az államháztartási bevételek és kiadások között ezért nem említettük.

A különböző kormányzati szintek közötti pénzmozgásokra példaként szolgálhatnak a központi költségvetésből nyújtott támogatások és az átengedett központi adók.

2.3 Az adóztatás alapvető szabályai

Az államháztartási bevételek meghatározó része az adóbevételekből származik, alapvetően ezek biztosítják a közfeladatok ellátásának finanszírozását. Az alábbiakban az Alaptörvény és a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény (továbbiakban Gst.)¹² alapján határozzuk meg az adóztatásra vonatkozó alapvető szabályokat.

Az adózásra, adóztatásra az alábbi alaptörvényi rendelkezések az irányadók.

¹² 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról.

O) cikk „Mindenki felelős önmagáért, képességei és lehetőségei szerint köteles az állami és közösségi feladatok ellátásához hozzájárulni.”

XXX. cikk (1) „Teherbíró képességének, illetve a gazdaságban való részvételének megfelelően mindenki hozzájárul a közös szükségletek fedezéséhez.”

XXX. cikk (2) „A közös szükségletek fedezéséhez való hozzájárulás mértékét a gyermeket nevelők esetében a gyermeknevelés kiadásainak figyelembevételével kell megállapítani.”

A közteherviselés, az adózás alkotmányos elvei: általánosság, arányosság, egyenlőség.

Az *általánosság* elve alapján minden természetes személy és szervezet, ha az adóalanyiság feltételei adottak, kötelesek a közterhekhez hozzájárulni. Adó alanya tehát lehet pl. vállalkozás, külföldi személy, szervezet is.

Az *arányosság* elvét az előző Alkotmányhoz képest a mostani Alaptörvény új tartalommal töltötte meg. Míg a korábbi Alkotmány értelmében jövedelmi és vagyoni viszonyoknak megfelelően kellett a közterhekhez hozzájárulni, immáron a teherbíró képességnek és a gazdaságban való részvételnek megfelelően. Bár e rendelkezéseket az Alkotmánybíróság értelmezései fogják részletes tartalommal megtölteni, a megváltozott szöveg egyrészt utalhat arra, hogy a jelenlegi kormány prioritásainak megfelelően a vagyonadóztatás nem meghatározó hazánkban, másrészt a legutóbbi évek adópolitikájának megfelelően az egyes ágazatok többletadóztatása jobban megfeleltethető, még ha nem is mindig igazolható a teherbíró képesség és a gazdaságban való részvétel alapján történő adóztatás elvével.

Az *egyenlőség* elve az egyenlő feltételek szerinti adózást, a diszkriminatív adóztatás tilalmát jelenti. Ez nem jelenti azt, hogy ne lehetne különböző preferenciák menték adókedvezményben, adómentességben részesíteni egyes társadalmi csoportokat, gazdasági tevékenységeket stb. Maga az Alaptörvény is meghatároz egy ilyet, amikor a gyermeknevelés kiadásainak adóztatás során történő figyelembevételéről rendelkezik. Ezt a rendelkezést a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény tovább részletezi:

37. § (1) „... fizetési kötelezettség megállapításakor a gyermekvállalás és -nevelés költségeit családi kedvezmény formájában kell figyelembe venni.

(2) A családi kedvezmény gyermekenkénti mértékét a gyermekszámtól függően eltérően kell megállapítani, azzal, hogy magasabb mértékű családi kedvezményt három- vagy több gyermek nevelése, gondozása esetén kell nyújtani.

(3) A családi kedvezmény gyermekenkénti mértéke nem lehet alacsonyabb a megelőző költségvetési évre megállapított mértéknél.”

A jogforrási hierarchiát jól mutatja, hogy az Alaptörvény és a sarkalatos törvényként elfogadott Gst. keretei között kerülhet sor a személyi jövedelemadóról szóló törvényben (továbbiakban Szja tv.) a családi kedvezmény rendelkezéseinek elfogadására.¹³ Ez azt is jelenti, hogy ahhoz, hogy a családi kedvezményre vonatkozó, Gst.-ben meghatározott keretszabályokat megváltoztassák, nem az Szja tv. módosításához elegendő egyszerű többség, hanem a Gst. módosításához szükséges kétharmados többség kell. Ezért van jelentősége annak is például, hogy a személyi jövedelemadó lineáris adómértékét szintén belefoglalták a Gst.-be.

A Gst. az adóztatásra vonatkozóan további alapvető rendelkezéseket tartalmaz:

a) Adót előírni, szabályozni kizárólag az *Országgyűlés* jogosult *törvényben* vagy törvény felhatalmazása alapján (törvényi keretek között)¹⁴ a *települési önkormányzat képviselő-testülete, illetve közgyűlése önkormányzati rendeletben*. A helyi önkormányzatok közül tehát csak a települési önkormányzat jogosult adót megállapítani, a megyei önkormányzat nem.

b) *Visszamenőleges hatály tilalma* szigorúbb szabályozás esetén: „jogszabály a hatálybalépését megelőző időszakra vonatkozóan nem növelheti a fizetési kötelezettséget, nem bővítheti a

¹³ A családi kedvezmény jelenleg hatályos rendelkezései: 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról, 29/A.–29/B.§.

¹⁴ A helyi adók és a települési adó megállapításának törvényi kereteit a helyi adókról szóló 1990. évi C. törvény határozza meg.

fizetésre kötelezettek körét, illetve nem szüntethet meg vagy korlátozhat kedvezményt, mentességet.”¹⁵

c) *A jogszabály kihirdetése és hatálybalépése között legalább 30 napnak el kell telnie* szigorúbb szabályozás esetén (pl. fizetési kötelezettség előírása, adómérték emelése stb.).

d) Az új fizetési kötelezettséget megállapító törvényt kizárólag ezzel azonos vagy hasonló életviszonyokat szabályozó törvényben lehet módosítani vagy hatályon kívül helyezni.

e) Az új fizetési kötelezettséget megállapító törvényben meg kell határozni, hogy a bevétel az államháztartás mely alrendszerének bevételeit képezi.

f) Arányos adminisztratív költségek: új fizetési kötelezettség megállapítása során figyelemmel kell lenni arra, hogy annak kivetésével, beszedésével, nyilvántartásával, ellenőrzésével összefüggő adminisztrációs költségek ne legyenek aránytalanul magasak a fizetési kötelezettségből származó bevétel összegéhez képest, illetve azokat nem haladhatják meg.¹⁶

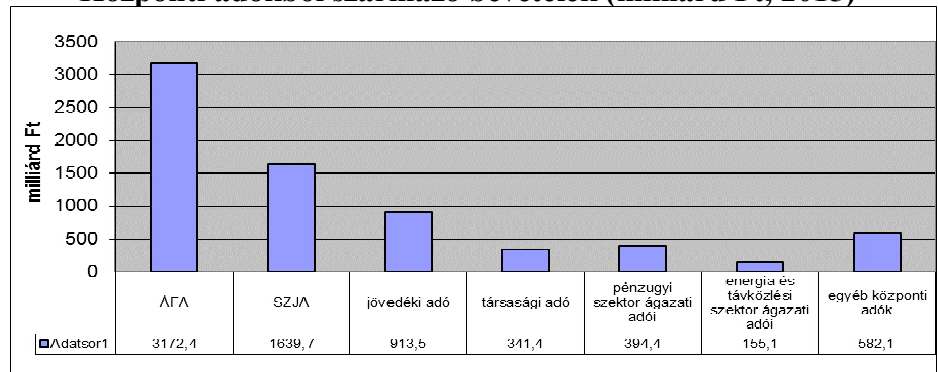
Az adókat többféleképpen rendszerezhetjük. Az államháztartás vonatkozásában fontos csoportosítás a központi és a helyi adók elhatárolása. A központi adókat az Országgyűlés törvényben szabályozza és a központi kormányzati alrendszer bevételeit képezik. Az államháztartási bevételek között a központi adók súlya jelentősebb. A legnagyobb bevételt az általános forgalmi adó adja, emellett a személyi jövedelemadó, a jövedéki adó és a társasági adó alkotja a fő központi adóbevételeket (erről lásd a következő táblázatot és ábrát).

¹⁵ Kivéve, ha az Európai Unió kötelező jogi aktusa vagy nemzetközi szerződés eltérően rendelkezik.

¹⁶ Gst. 28/A.§-35.§.

2. ábra

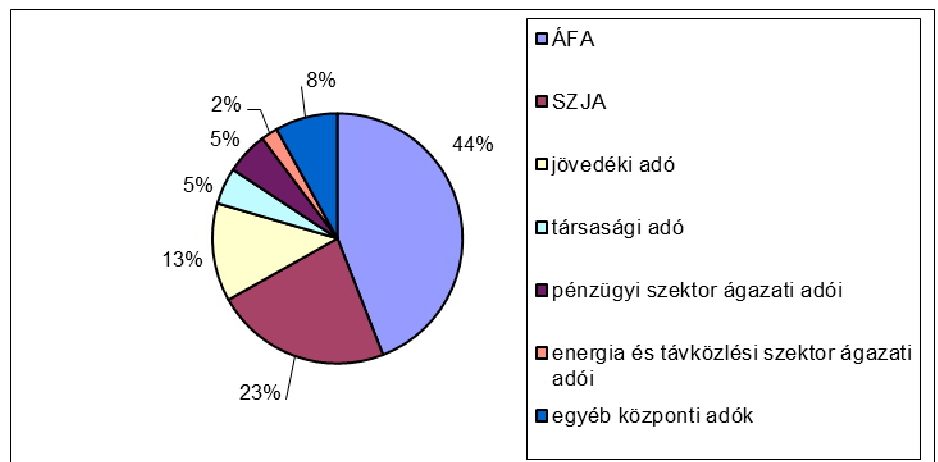
Központi adókból származó bevételek (milliárd Ft, 2015)



Forrás: 2014. évi C. törvény

3. ábra

Központi adóbevételek megoszlása (2015)



Forrás: 2014. évi C. törvény

A Magyarország 2015. évi központi költségvetéséről szóló törvény tervadatait feldolgozó táblázat és ábra alapján megállapítható, hogy hazánkban a forgalmi, fogyasztási típusú adók (ÁFA, jövedéki adó) a legjelentősebb adóbevételek, emellett a magánszemélyek és a vállalkozások

jövedelem, illetve nyereségadója.¹⁷ A vagyonadóztatás elhanyagolható, viszont az utóbbi években egyre jelentősebbé váltak az egyes ágazatokat többletteleherrel sújtó szektorális adók.

A helyi adókat törvényi keretek között a települési önkormányzat képviselő-testülete (megyei jogú város esetén a közgyűlés) jogosult rendeletben szabályozni, a helyi adóbevételekkel a települési önkormányzatok rendelkeznek. A helyi adókon belül megkülönböztethetjük az építményadót, a telekadót, a magánszemélyek kommunális adóját, az idegenforgalmi adót és országos szinten a legfontosabb helyi adóbevételt, a helyi iparüzési adót. A helyi adók mellett 2015.01.01-től az önkormányzatok jogosultak települési adót is kivetni, melynek szabályait szintén a helyi adókról szóló törvény¹⁸ fekteti le.

Végül sajátos vonásokkal bírnak az átengedett központi adók, melyek központi adók lévén az Országgyűlés által törvényi szinten szabályozottak, viszont a mindenkori költségvetési törvényben meghatározott arányban az abból származó bevételek egy része vagy egésze önkormányzati bevételnek minősül. 2013 óta a gépjárműadó 40%-ban, valamint kizárólag a termőföld bérbeadásából származó jövedelem utáni SZJA 100%-ban átengedett központi adó.¹⁹

Önellenőrző kérdések:

1. Hogyan megszerezhetjük a közbevételeket?
2. Hogyan csoportosíthatjuk a közkiadásokat?
3. A közoktatáshoz kapcsolódóan milyen közbevételek, közkiadások jelenhetnek meg a költségvetésben?
4. Mit jelent az egyenlőség elve? Ez alapján tilos-e adókedvezményt nyújtani?
5. Ki és hogyan jogosult helyi adót megállapítani?
6. Milyen sajátosságai vannak az átengedett központi adóknak? Milyen átengedett központi adók vannak jelenleg?

¹⁷ A személyi jövedelemadó és a társasági adó mellett a magánszemélyek és a vállalkozások egyszerűsített jövedelemadózási módok (EKHO, KATA, KIVA, EVA) közül is választhatnak, melyek az egyéb központi adóbevételek között szerepelnek a táblázatban és az ábrán.

¹⁸ 1990. évi C. törvény.

¹⁹ 2012 végéig a személyi jövedelemadó 40%-ban, illetve speciális esetként a termőföld bérbeadásából származó SZJA 100%-ban, a gépjárműadó pedig szintén 100%-ban volt átengedett központi adó.

3. A költségvetési ciklus bemutatása az államadósság-szabályra tekintettel

A *költségvetési jog* keretében tárgyalhatjuk egyrészt a költségvetési bevételek, kiadások és a költségvetési egyenleg alakulását, másrészt jellemezhetjük a költségvetés eljárási szabályait átfogó költségvetési ciklust. Az alábbiakban központi kormányzati szinten tekintjük át a költségvetés alapvető eljárási szabályait, melyeket az Alaptörvény, Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény (a Gst.) és az államháztartásról szóló törvény tartalmaz.

A költségvetés eljárási szabályainak az áttekintése során, illetve azt követően is kitérünk az államadósságra vonatkozó rendelkezésekre. Az államadósságra vonatkozó alapvető szabályokat és a kapcsolódó intézmények feladat-, hatáskörét az Alaptörvény Közpénzek fejezetének 36. és 37. cikke, valamint a Gst. II.-IV. fejezetei (2-27.§) tartalmazzák. Fontos hangsúlyozni, hogy a szabályozás alkotmányos és sarkalatos jellege a rendelkezések tartós és nehezen megváltoztatható voltát kívánja biztosítani.

A *költségvetési ciklusnak* négy szakasza van: előkészítés, döntés, végrehajtás, zárszámadás. Az előkészítés és a döntés általában a tárgyévet megelőző évben, a végrehajtás a tárgyévből, a zárszámadás pedig a tárgyévet követő évben valósul meg. Például a 2015. évi költségvetés előkészítési és döntési szakaszára 2014-ben került sor, végrehajtására 2015-ben (tárgyévből), zárszámadására pedig 2016-ban fog sor kerülni. Egy költségvetési ciklus három évet ölel át (a példa kapcsán ez 2014–2016).

Az egyes költségvetési ciklusok átfedik egymást. Például 2015-ben nemcsak a 2015. évi költségvetés végrehajtására kerül sor, hanem a 2014. évi zárszámadására és a 2016. évi költségvetés előkészítésére, elfogadására is. Egy adott évben tehát három költségvetési ciklus ér össze.

A költségvetési ciklus keretében legalább két törvény elfogadására kerül sor: az előkészítés és a döntés eredményeképpen az Országgyűlés elfogadja a Magyarország adott évi központi költségvetéséről szóló törvényt, a végrehajtásról készült zárszámadásról pedig az Országgyűlés zárszámadási törvényt alkot (Magyarország adott évi költségvetésének vég-

rehajtásáról szóló törvényt). A központi költségvetésről és az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslatoknak azonos szerkezetben, átlátható módon és ésszerű részletezettséggel kell tartalmazniuk az állami kiadásokat és bevételeket. Emellett a végrehajtás során, a tervezett bevételi és kiadási előirányzatoktól való eltérés esetén sor kerülhet Magyarország adott évi központi költségvetéséről szóló törvénynek a módosítására (egy módosító törvénnyel), valamint kivételes esetben, a tervadatoktól való jelentős eltérés esetén pótköltségvetés elfogadására is (egy új központi költségvetéséről szóló törvénnyel).

3.1 A költségvetés előkészítése

A költségvetés előkészítése keretében vizsgáljuk, hogy milyen kötelezően elkészítendő középtávú tervdokumentumok keretében kerül sor az éves költségvetési tervezésre, majd meghatározzuk, hogy milyen intézményi szereplők vesznek részt a tervezésben, végül az előkészítés menetére, feltételeire vonatkozó szabályokat elemezzük röviden.

Az éves költségvetési törvények előkészítésekor, elfogadásakor tekintettel kell lenni *középtávú tervdokumentumokra* is. Ilyen az Európai Unió felé minden év áprilisában benyújtandó, aktualizált nemzeti reformprogram (mely hazánk gazdaságpolitikai céljait, ahhoz kapcsolódó tervezett intézkedéseket, adatokat tartalmazza három évre vonatkozóan), valamint a konvergencia program (mely a fiskális politikára vonatkozóan tartalmazza az előző információkat). Emellett a Kormány köteles ún. középtávú költségvetési tervet is elfogadni (minden év december 31-ig aktualizálni a költségvetési törvényre tekintettel), mely a központi költségvetés bevételeinek és kiadásainak, valamint egyenlegének a költségvetési évet követő három évre tervezett összegét tartalmazza. Ezen keretek között kerül sor a következő évi költségvetés előkészítésére.

A költségvetés előkészítéséért a Kormány a felelős, a Kormány nevében alapvetően az államháztartásért felelős miniszter (jelenleg a Nemzetgazdasági Miniszter) jár el. Emellett a tervezés folyamatában fontos szerepe van a fejezetet irányító szerveknek is. (A központi költségvetésről szóló törvény legnagyobb szerkezeti egységei a fejezetek, melyek élén a fejezetet irányító szerv, illetve annak vezetője áll. A legfontosabb közhatalmi szervek külön fejezetet alkotnak, így általában az egyes minisztéri-

umok, az Országgyűlés, a Magyar Nemzeti Bank, a Köztársasági Elnök stb.). További *intézményi szereplő* a Költségvetési Tanács,²⁰ aki az államadósság-szabály betartása felett őrködik, e kapcsán a költségvetési cikluson belül az előkészítés, a döntés és a végrehajtás szakaszában is szerepet játszik (a zárszámadás során alapvetően már nem). A központi költségvetésről szóló törvény előkészítésében való közreműködés keretében különösen a központi költségvetés megalapozottságát vizsgálja az államadósság-szabályra tekintettel.

A Gst. értelmében a központi költségvetés tervezése során a kormányzati szektor egyenlegét az Alaptörvénnyel és az Európai Unió jogával összhangban, a Gst. rendelkezéseinek megfelelően kell meghatározni. A kormányzati szektor egyenlegét úgy kell meghatározni, hogy:

- a) összhangban legyen a középtávú költségvetési cél elérésével (melyet az EU felé benyújtandó középtávú tervdokumentumok tartalmaznak), és
- b) annak hiánya (azaz a deficit) ne haladja meg a GDP 3%-át.

A GDP 3%-át meg nem haladó költségvetési deficit szabálya összhangban van egyrészt a túlzott hiány esetén alkalmazott uniós eljárás feltételeivel, másrészt az adósságcsökkentés céljával. A központi költségvetésről szóló törvényben összegszerűen meg kell határozni az államháztartás adósságának a költségvetési év utolsó napjára tervezett értékét.

Miután a *Kormány* meghatározza a gazdaság- és pénzügypolitika fő irányait, így különösen az adópolitika és a költségvetési politika céljait, a költségvetési egyenlegcél és ennek eredményeképp az államadósság tervezett alakulását, az *államháztartásért felelős miniszter* június 30-áig dolgozza és az általa vezetett minisztérium honlapján közzéteszi a központi költségvetési tervezés részletes ütemtervét, kereteit, tartalmi követelményeit,

A *fejezetet irányító szerv* a közzétett tájékoztatóban meghatározottak alapján – a fejezetre nézve megállapított tervezett kiadási főösszeg megtartásával – megtervezi és egyezteti az államháztartásért felelős miniszterrel az általa irányított fejezetbe sorolt költségvetési szerv bevételeit és kiadásait.

²⁰ A Költségvetési Tanács tagjai az Állami Számvevőszék elnöke, a Magyar Nemzeti Bank elnöke és a köztársasági elnök által kinevezett személy.

A fejezetet irányító szervek által meghatározott, következő évi tervadatok képezik a költségvetési alkufolyamatok kiindulópontját. Ezen kormányzati keretek között folyó alkufolyamatok alól mentesülnek a speciális jogállású fejezetek, amelyek által meghatározott tervadatokat a Kormány változtatás nélkül köteles az Országgyűlés elé terjeszteni. Ennek oka ezen fejezetek (pl. az Állami Számvevőszék, a Magyar Nemzeti Bank) Kormánytól való függetlensége. Ez a speciális helyzet viszont már nem jelenti azt, hogy az Országgyűlés nem változtathat a tervadatokon.

Az alkufolyamat eredményeképpen először az *államháztartásért felelős miniszter* készíti el a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat tervezetét és azt – a kapcsolódó törvénymódosító javaslatokkal a – *Kormány* elé terjeszti további egyeztetések céljából.

A költségvetés előkészítésének szakaszában a Kormány a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatot megküldi a *Költségvetési Tanácsnak véleményezésre*, amely keretében a Tanács az államadósság-szabályra tekintettel, a törvényjavaslat hitelességére vagy végrehajthatóságára vonatkozóan egyet nem értését fejezheti ki. Ez esetben a Kormánynak a tervezetet ismételten meg kell tárgyalnia (viszont nem muszáj azon módosítania), csak azt követően nyújthatja be a költségvetési törvényjavaslatot az Országgyűlésnek.

A Kormány október 15-éig – az országgyűlési képviselők általános választásának évében október 31-éig – benyújtja az Országgyűlésnek a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatot. A Kormány a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat szerkezetéhez igazodó részletező táblázatokat és ezek szöveges indoklásait a központi költségvetésről szóló törvényjavaslat benyújtását követő tíz napon belül, a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatban foglaltak megalapozásához szükséges törvénymódosításokat tartalmazó (pl. adójogszabályok módosítására vonatkozó) törvényjavaslatot pedig akként nyújtja be az Országgyűlésnek, hogy az a központi költségvetésről szóló törvénnyel legalább egyidejűleg hatályba lépjen.

3.2 A költségvetés döntési szakasza

A költségvetési ciklus döntési szakaszában *intézményi szereplőként* az Országgyűlés, ideértve annak bizottságait, valamint a Költségvetési Tanács és az Állami Számvevőszék jelenik meg.

A költségvetési és a zárszámadási törvényjavaslatok Országgyűlés előtti tárgyalására *speciális eljárási szabályok* vonatkoznak. Így például nem lehet a törvény sürgős, illetve kivételes eljárásban való tárgyalását kérni, az Országgyűlés minden állandó bizottsága véleményezi a törvényjavaslatot, amely véleményeket a Költségvetési Bizottság foglalja össze és terjeszti az Országgyűlés plénuma elé. Emellett az Állami Számvevőszék is véleményezi a költségvetési törvény javaslatát. Az Országgyűlés plénuma előtt az általános vitával veszi kezdetét a költségvetési törvény tárgyalása, módosító javaslatokat a vita végéig van lehetőség benyújtani. A költségvetési törvény általános vitáját a részletes viták követik.

Korábban az első részletes vitát november 30-ig le kellett zárni, amely eredményeképpen egy Országgyűlési határozat keretében meghatározták a fejezetek főösszegeit, ezek alapján a bevételi és kiadási főösszeget és a költségvetés egyenlegét (a hiány vagy többlet mértékét). Az első részletes vita határozattal történő lezárására jelenleg tehát nincs határidő megállapítva az államháztartásról szóló törvényben. Az első részletes vita lezárását követően csak a határozat keretei között van lehetőség a második részletes vita során olyan módosító indítványokat benyújtani, amelyek csak az egyes költségvetési fejezeten belül változtatják meg az előirányzatokat, így azok az elfogadott főösszegeket és a költségvetés egyenlegét már nem érintik.

Az általános és a részletes viták után kerül sor a záróvitára és a zárószavazásra. Ezt megelőzően viszont szükséges a Költségvetési Tanács előzetes hozzájárulásának a megadása. Amennyiben a tanács az államadósság-szabályra tekintettel támogatja a költségvetési törvényt, azt zárószavazás keretében, a szükséges egyszerű többség megléte esetén elfogadják, az Országgyűlés elnökének aláírását követően a törvény a köztársasági elnökhöz kerül aláírásra, legvégül pedig kihirdetik a Magyar Közlönyben.

A költségvetési törvény elfogadásakor figyelemmel kell lenni az Alaptörvényben és a Gst.-ben meghatározott államadósság-szabályra.

Alaptörvény 36. cikk (4) *„Az Országgyűlés nem fogadhat el olyan központi költségvetésről szóló törvényt, amelynek eredményeképpen az államadósság meghaladná a teljes hazai össztermék felét.”*

Mivel hazánkban az államadósság jóval a GDP 50%-a felett van, ezért a fenti rendelkezéshez kapcsolódóan szükséges volt átmeneti rendelkezéseket is beiktatni az Alaptörvénybe.

Alaptörvény 36. cikk (5) *„Mindaddig, amíg az államadósság a teljes hazai össztermék felét meghaladja, az Országgyűlés csak olyan központi költségvetésről szóló törvényt fogadhat el, amely az államadósság a teljes hazai össztermékhez viszonyított arányának csökkentését tartalmazza.”*

Alaptörvény 36. cikk (6) *„A (4) és (5) bekezdésben foglaltaktól csak különleges jogrend idején (...), vagy a nemzetgazdaság tartós és jelentős visszaesése esetén (...), a szükséges mértékben lehet eltérni.”*

Amíg az államadósság a GDP 50%-a felett van (ezen átmeneti időszak időintervalluma lehet tartós is), az Országgyűlés tehát csak olyan költségvetési törvényt fogadhat el, amellyel az államadósság-mutató mértéke csökken. Ezen kötelezettség alól csak két esetben mentesülhet:

- különleges jogrend idején, amely lehet rendkívüli állapot (pl. hadiállapot, háborús veszély) és ehhez kapcsolódóan megelőző védelmi helyzet, szükségállapot (polgárháború), veszélyhelyzet (élet- és vagyonbiztonságot veszélyeztető elemi csapás vagy ipari szerencsétlenség).
- a nemzetgazdaság jelentős és tartós visszaesésekor, ami viszont gyakoribb lehet, hiszen már akkor megvalósul, ha a GDP reálértéken csökken, azaz recesszió jellemzi a gazdaságot.

A Költségvetési Tanácsot a döntési szakaszban vétőjog illeti meg, ami az előkészítés során biztosított véleményezési jognál erősebb költségvetési jogosítvány. A költségvetési törvényjavaslat kapcsán a tanács az államadósság-szabálynak való megfelelést vizsgálja. Amennyiben az Országgyűlés olyan költségvetési törvényt kíván elfogadni, amely a tanács szerint az államadósság-szabályba ütközik, akkor a tanács megtagadja az előzetes hozzájárulás megadását, amely a költségvetési törvény Országgyűlés általi elfogadásához szükséges. Ilyenkor mindaddig módosító in-

dítványokat kell benyújtania a Kormánynak, amíg a Költségvetési Tanács nem adja meg az előzetes hozzájárulását.²¹

Az alaptörvényi szinten rögzített államadósság-szabály mellett az Országgyűlésnek tekintettel kell lennie a Gst.-ben meghatározott azon követelményre is, miszerint a költségvetési törvényben a kormányzati szektor egyenlegét úgy kell meghatározni, hogy annak hiánya (azaz a deficit) ne haladja meg a GDP 3%-át.

Fontos kérdésként merül fel, hogy mi történik akkor, ha december 31-ig az Országgyűlés nem fogadja el a költségvetési törvényt (például nincs meg az elfogadáshoz szükséges egyszerű többség vagy a Költségvetési Tanács jóváhagyása). Mivel a közfeladatok ellátását és annak finanszírozását ilyenkor is biztosítani kell, fontos ezen kivételes helyzet szabályozása is. E kapcsán két fontos jogintézményt kell megemlíteni, az indemnitást és az ex lex állapotot. Jelenleg központi kormányzati szinten nincs le szabályozva az *indemnitás* intézménye, a helyi önkormányzatok költségvetési eljárásában viszont megmaradt. Az ex lex állapot pedig jelenleg is meglévő jogintézmény az államháztartás mindkét alrendszerében.

Korábban,²² ha december 31-ig nem sikerült elfogadni a központi költségvetésről szóló törvényt, a Kormány köteles volt átmeneti gazdálkodásról szóló (ún. indemnitási) törvényjavaslatot benyújtani. E kapcsán az egyik alternatíva, hogy nincs meg az indemnitási törvény elfogadásához sem az egyszerű többség (a parlamenti képviselők konszenzusa), ezért egyből ex lex állapot fog érvényesülni. A másik alternatíva, hogy az Országgyűlés elfogadja az indemnitási törvényt. Ilyenkor van hatályos jogszabály a költségvetési gazdálkodásra vonatkozóan, melyben viszont a költségvetési évnél rövidebb, átmeneti időszakra fogadják el a bevételi és kiadási előirányzatokat és hatalmazzák fel a Kormányt, hogy az alapján gazdálkodjon. Ha időközben sikerül az éves költségvetési törvényt elfogadni, akkor az indemnitási törvény addig megvalósított bevételi és kiadási előirányzatait be kell építeni a költségvetési törvénybe.

Számolni kell viszont azzal a lehetőséggel is, hogy nincs hatályban sem éves költségvetési törvény, sem átmeneti gazdálkodásról szóló tör-

²¹ A hozzájárulás megadásának rövid, 1 napos határideje van. Amennyiben ez idő alatt a tanács nem nyilatkozik, a hozzájárulását megadottnak kell tekinteni.

²² Az Alaptörvény és az új államháztartási törvény 2012. évi hatályba lépéséig.

vény. Utóbbi előfordulhat azért, mert már az első indemnítási törvényjavaslatot nem szavazta meg az Országgyűlés, vagy azért is, mert az elfogadott indemnítási törvény határideje lejárt és az idő alatt sem fogadtak el éves költségvetési törvényt, továbbá nem tudtak újabb indemnítási törvényt sem elfogadni. Ilyenkor áll fenn az *ex lex* állapot, azaz hatályos költségvetésre vonatkozó jogszabály által nem szabályozott állapot. Jelenleg tehát a Kormány indemnítási törvényjavaslat benyújtására vonatkozó kötelezettsége nincs leszabályozva, ezért ha a naptári év első napján nincs elfogadott éves költségvetési törvény, egyből alkalmazhatók az *ex lex* állapot esetére meghatározott szabályok.

Az *ex lex* állapot lényege, hogy hatályos költségvetésre vonatkozó szabályozás hiányában az előző évi költségvetési törvény alapján a Kormány jogosult a jogszabályok (így tipikusan a hatályos adótörvények) szerinti bevételeket beszedni és az előző naptári évre a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott kiadási előirányzatok keretei között a kiadásokat időarányosan teljesíteni.

A gyakorlatban a rendszerváltás óta minden évben időben elfogadták a központi költségvetésről szóló törvényt, így nem került sor sem az indemnítás, sem az *ex lex* alkalmazására.²³ A központi költségvetésről szóló törvény elfogadásával az Országgyűlés felhatalmazza a Kormányt az abban meghatározott bevételek beszedésére és kiadások teljesítésére. Az Országgyűlésnek a felhatalmazási jogát *appropriációs jognak* hívjuk.

A költségvetési törvénnyel párhuzamosan felmerülhet egyes adójogszabályok módosításának, új adó bevezetésének a szükségessége is. A 4/2006. ((II. 15.) AB határozat értelmében a költségvetési törvényből nem lehet salátatörvényt csinálni, azaz az egyéb kapcsolódó jogszabályokat külön eljárás keretében kell megvitatni, elfogadni. Ilyenkor tekintettel kell lenni az adózás során meghatározott követelményekre is, többek között arra, hogy új adó bevezetések, vagy az adóteher egyéb növekedésekor a kihirdetés és a hatálybalépés között 30 napnak el kell telnie.

²³ Az első átmeneti gazdálkodásról szóló törvényt 1867-ben fogadták el Magyarországon, majd az azt követő évtizedekben többször is alkalmazásra került a jogintézmény. A szocializmusban a jogintézmény elveszítette funkcióját. Forrás: Halustyyk, 2013: 63.

3.3 Végrehajtás

Az Országgyűlés a költségvetési törvény elfogadásával egyidejűleg felhatalmazza a Kormányt a költségvetés végrehajtására. A Kormány nemcsak jogosult, hanem köteles is a költségvetési törvényt végrehajtani.

A központi költségvetésről szóló törvény alapján, annak elfogadását követően a fejezetet irányító szerv vezetője a az irányítása, felügyelete alá tartozó szervek, alapok²⁴ költségvetési kiadási előirányzatai felhasználásának szabályait rendeletben állapítja meg (illetve jogalkotási jog hiányában szabályzatot ad ki), a tovább részletezett bevételi és kiadási előirányzatokról pedig kincstári költségvetést készít. A kincstári költségvetés tehát a kincstári körbe tartozó kincstári ügyfélnek a Magyar Államkincstár által nyilvántartott kiemelt előirányzatait tartalmazza.²⁵ Ezek alapján minden központi költségvetési szerv (a fejezetet irányító szerv jóváhagyásával) elkészíti az *elemi költségvetését*, amely adott szerv éves gazdálkodásának az alapját adja.

A költségvetés végrehajtása keretében az Országgyűlés, a Kormány, a fejezetet irányító szervek és a költségvetési szervek egyaránt feladat-, hatáskörrel bírnak. A költségvetés végrehajtásának az alapját a költségvetési szervek közfeladat-ellátásához kapcsolódó bevételi és kiadási előirányzatainak a felhasználása adja. A kiadási előirányzatok felhasználásához több pénzügyi művelet, folyamatba épített kontroll elemek kell, hogy megvalósuljanak, mielőtt ténylegesen kifizetésre kerül adott előirányzat. Az *előirányzat-felhasználás* első lépése a kötelezettségvállalás, mely a kiadási előirányzatok terhére fizetési kötelezettség vállalásáról szóló, szabályszerűen megtett jognyilatkozat. Kötelezettségvállalásra alapesetben a költségvetési szerv vezetője vagy az általa meghatalmazott jogosult, egy összeghatár felett (jelenleg 100.000 Ft felett) írásban, amihez szükséges továbbá a gazdasági vezető vagy egy általa kijelölt ellenjegyzése is. Kötelezettségvállalásnak minősül például egy megrendelés, a pénzügyi ellenjegyzés előtt pedig vizsgálni kell, hogy a kötelezettségvállaló jogosult-e adott tárgyban kötelezettségvállalásra, rendelkezésre áll-e szabad előirányzat, kifizetéskor a pénzügyi fedezet biztosított-e. Ezt követően kerül-

²⁴ Ide értve a társadalombiztosítási alapokat, illetve az elkülönített állami pénzalapokat is.

²⁵ A költségvetési szervekről, köztük a kincstári körbe tartozókról a későbbiekben még részletesebben szó lesz.

het sor a teljesítésre, így például az áru leszállítására, szolgáltatás nyújtására (a teljesítést megelőzheti egy közbeszerzési eljárás), a teljesítés kapcsán pedig szükséges egy szakmai teljesítésigazolás. A teljesítésigazolásra jogosult az okmányokat (számlák, bizonylatok), azok helyességét és a teljesítéssel való összhangját ellenőrzi. Ezt követően kerülhet sor az érvényesítésre, mely egy érdemibb pénzügytechnikai ellenőrzés, vizsgálva az addigi folyamatok, bizonylatok szabályszerűségét, a gazdasági esemény megtörténtét és megfelelő dokumentáltságát, az összepszerűséget, a fedezetet stb. Összeférhetetlenségi szabályokra is tekintettel kell lenni, így például a pénzügyi végzettséggel rendelkező érvényesítő személye nem lehet azonos a kötelezettségvállaló, a teljesítést igazoló és az utalványozó személyével. Az utalványozásra ezeket követően kerülhet sor, ami a kiadások teljesítésének, bevételek beszédésének elrendelése. Az utalványozó személyére, az utalványozás feltételeire vonatkozóan a kötelezettségvállalás szabályai alkalmazandók. Az utalványozást követően kerül sor ténylegesen a kifizetésre, amit a kincstári körbe tartozó központi költségvetési szerveknél a Magyar Államkincstár teljesít átutalással,²⁶ miután elvégezte a fedezet- és likviditási vizsgálatot, azaz hogy lehetséges és szabályszerű volt-e a gazdasági esemény, a kötelezettségvállalás, továbbá hogy van-e rá fedezet a költségvetési szerv MÁK-nál vezetett számláján.²⁷

Felmerülhet azonban a *bevételi és kiadási előirányzatok módosításának* a szükségessége, ha például a költségvetés előző évi tervezéséhez képest elmaradó bevétel vagy többletkiadás merül fel. Maga a költségvetési szerv vezetője is jogosult a költségvetési szerv elemi költségvetésén belül egyes előirányzatok módosításokra (pl. adott előirányzat törlésére, emelésére, csökkentésére, zárolására, átcsoportosítására), de a fejezetet irányító szervek is jogosultak a fejezetem belüli költségvetési szervek előirányzatain módosítani (például a felügyeletet ellátó miniszter jogosult az egyetemek előirányzatait zárolni év közben). A Kormány az irányítása alá tartozó fejezetek között is jogosult átcsoportosítani (így pl. egyes minisztériumok között), azon fejezetek kapcsán viszont nem, amelyek vonatko-

²⁶ A települési önkormányzatok költségvetési szervei esetében pedig az önkormányzat számláját vezető belföldi hitelintézet vagy szintén a MÁK.

²⁷ Az előirányzat-felhasználás további szabályait és speciális eseteit részletesebben lásd: Simon, 2007: 138–139, Halustyik, 2013: 82–86.

zásában – a Kormánytól való függetlenség miatt – az Országgyűlés fenn tartotta magának a jogot az előirányzatok módosításra (pl. bíróságok fejezete, ÁSZ fejezete).

A Kormánynak emellett további jogosítványai is vannak a költségvetés végrehajtása során. Egyrészt rendelkezik a rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalék²⁸ és a céltartalék²⁹ felett, másrészt az *élet- és vagyonbiztonságot veszélyeztető elemi csapás vagy ennek következményei elhárítása* céljából az államháztartási törvény rendelkezéseitől eltérő átmeneti intézkedéseket hozhat, amelyről az Országgyűlés legközelebbi ülésén be kell számolnia. E jogkörében a Kormány az előirányzatok módosításán, átcsoportosításán túl a központi költségvetésről szóló törvényben nem szereplő költségvetési kiadásokat teljesíthet és rendkívüli fizetési kötelezettséget (pl. rendkívüli adót) írhat elő.³⁰

Az *államadósság-szabályra* tekintettel a Kormány hatásköre is korlátozásra került. Az Alaptörvény 37. cikke értelmében a központi költségvetés végrehajtása során – különleges jogrend, valamint a nemzetgazdaság jelentős és tartós visszaesésének eseteit kivéve – *nem vehető fel olyan kölcsön, és nem vállalható olyan pénzügyi kötelezettség, amely azt eredményezné, hogy az államadósság meghaladja a GDP felét*. Mindaddig, amíg az államadósság a GDP felét meghaladja – a fent meghatározott kivételekkel – a központi költségvetés végrehajtása során nem vehető fel olyan kölcsön, és nem vállalható olyan pénzügyi kötelezettség, amelynek

²⁸ Amint arról a közkiadások keretében már szó volt, a központi költségvetésről szóló törvényben rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalékot kell képezni az év közben meghozott kormányzati döntésekből következő feladatok finanszírozására és az előirányzott, de elháríthatatlan ok miatt elmaradó költségvetési bevételek pótlására. A rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalék előirányzata nem lehet több a központi költségvetésről szóló törvény kiadási főösszegének 2%-ánál, és nem lehet kevesebb 0,5%-ánál. A rendkívüli kormányzati intézkedésekre szolgáló tartalék terhére – az éves hatást tekintve – annak legfeljebb 40%-os mértékéig vállalható kötelezettség az első félévben. Ennél nagyobb kötelezettségvállaláshoz az Országgyűlés jóváhagyása szükséges.

²⁹ A céltartalék olyan, a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott költségvetési kiadási előirányzat, amely évközi kormányzati intézkedés fedezetéül szolgál, és amelynek célját és rendeltetését egyidejűleg meghatározták, azonban a költségvetési kiadási előirányzat felhasználásának fejezet, cím, alcím szerinti megoszlása a központi költségvetésről szóló törvény elfogadásakor még nem ismert.

³⁰ A Kormány jogköreiről részletesebben lásd az Áht. tv. 40. §-át.

következtében az államadósságnak a GDP-hez viszonyított aránya a megelőző évben fennállóhoz képest növekedne. A Kormány tehát *az államadósság-mutató emelkedésével járó kölcsönfelvételre mindaddig nem jogosult, amíg az államadósság a GDP 50%-át meghaladja.*

Emellett a Gst. értelmében *köteles* a költségvetés végrehajtása során, a *féléves adatok alapján felülvizsgálni az adósság-szabály érvényesülését.* Ha a megelőző költségvetési év utolsó napján fennálló vagy adott költségvetési év utolsó napján várható államadósság, illetve a GDP adata olyan irányban tér el a központi költségvetésről szóló törvényben meghatározott adatoktól, amely az államadósság-mutató növekedését eredményezné, akkor a Kormány *köteles a központi költségvetésről szóló törvény módosítására irányuló törvényjavaslatot benyújtani* az Országgyűlésnek.

A költségvetés végrehajtása során két esetben is felmerül a *Költségvetési Tanács szerepe.* Egyrészt mivel magához a költségvetési törvény elfogadásához is szükséges az előzetes hozzájárulása, a központi költségvetésről szóló törvény módosítását tartalmazó olyan törvényjavaslat elfogadásához, amely a központi költségvetés bevételi vagy kiadási főösszeget megváltoztatná vagy a költségvetési hiány mértékét növelné, szintén szükséges a tanács előzetes hozzájárulása. Másrészt félévente véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény végrehajtásának helyzetéről és az államadósság várható alakulásáról.

3.4 Zárszámadás

A vagyonról és a költségvetés végrehajtásáról a számviteli jogszabályok szerinti éves költségvetési beszámolót, az éves költségvetési beszámolók alapján évente, az elfogadott költségvetéssel összehasonlítható módon, az év utolsó napján érvényes szervezeti, besorolási rendnek megfelelő záró számadást, zárszámadást kell készíteni.

A költségvetés előkészítéséhez hasonlóan, felösszesítő eljárás keretében kerül sor a költségvetés végrehajtásához kapcsolódó tényadatokról történő beszámolásra. A költségvetési szervek az éves gazdálkodásukról elemi beszámolót készítenek a Kormány, illetve az államháztartásért felelős miniszter által meghatározott módon. A fejezetet irányító szervek a fejezetük alá tartozó költségvetési szervek beszámolóit összesítve elkészítik fejezeti szinten a költségvetés végrehajtásáról szóló beszámolót.

Ezek és az államháztartásért felelős miniszter előkészítő munkájának eredményeképp a Kormány a zárszámadásról szóló törvényjavaslatot a költségvetési évet követő nyolcadik hónap utolsó napjáig (augusztus 31-ig) az Országgyűlés elé terjeszti.³¹ A Kormány a zárszámadásról szóló törvényjavaslatot, a társadalombiztosítás pénzügyi alapjairól és az elkülönített állami pénzalapokról készített éves költségvetési beszámolókat a zárszámadásról szóló törvényjavaslat Országgyűlés elé történő beterjesztését két hónappal megelőzően megküldi az Állami Számvevőszéknek. Erre azért van szükség, hogy az ÁSZ-nak megfelelő idő álljon rendelkezésre a zárszámadás ellenőrzéséhez, ugyanis a zárszámadásról szóló törvényjavaslatot az Országgyűlés az Állami Számvevőszék jelentésével együtt tárgyalhatja meg, fogadhatja el. A zárszámadásról szóló törvényben jóvá kell hagyni a költségvetési hiány finanszírozásának vagy a költségvetési többlet felhasználásának módját.

3.5 Az államadósság joga

A költségvetésben (ami egy pénzügyi terv) meg kell állapítani a költségvetés tervezett egyenlegét, a költségvetés végrehajtásáról szóló törvényben pedig az egyenlegre vonatkozó tényadatokat.

Ha a költségvetési kiadások meghaladják a bevételeket, akkor a költségvetésben hiány keletkezik.

A költségvetési hiány finanszírozása történhet:

- bankoktól, vagy külföldről (más államtól, nemzetközi szervezettől) hitelfelvétellel,
- értékpapírok (államkötvények) kibocsátásával,
- a bevételek (adók) megemelésével, kiadások csökkentésével.

Amennyiben tehát a költségvetés egyenlege deficitese, annak finanszírozása céljából külső forrásbevonásra van szükség. Ha az hitelfelvétellel, értékpapír-kibocsátással valósul meg, akkor az államadósság mértéke nőni fog. Ezzel egyidejűleg az államadósság mutató értéke viszont nem feltétlenül fog emelkedni (ez az adott évi GDP függvénye is). Ennek indo-

³¹ Az Országgyűlés részére zárszámadáskor tájékoztatásul az Áht. tv. 90. §-ában meghatározott mérlegeket és kimutatásokat kell bemutatni.

kait az államadóssághoz kapcsolódó fogalmak meghatározásával tárhatjuk fel.

3.5.1 Az államadósság és annak mutatója

Az *államadósság* minden olyan, az állam által vállalt, hitelviszonyon alapuló fizetési kötelezettség, amely az államháztartás valamely alrendszerét, valamint a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezeteket³² terheli. Az államadósság meghatározásakor tehát mindkét alrendszer, a központi³³ és az önkormányzati alrendszer adósságát is figyelembe kell venni.

Az államadósság meghatározásakor a *konzolidált államadósság*ot kell figyelembe venni, ami azt jelenti, hogy az alrendszerek közötti pénzmozgások miatti halmozódásokat ki kell szűrni. A helyi önkormányzatok feladat-, hatásköri változásaival és finanszírozási rendszerének átalakításával összefüggésben a helyi önkormányzatok adósságának nagy részét a 2012. évtől kezdődően, több lépcsős folyamat keretében mára már átvállalta az állam. A helyi önkormányzatok adósságkonszolidációja eredményeképpen az önkormányzati alrendszer adósságából a központi kormányzati alrendszer adóssága lett, az adósságkonszolidáció tehát nem változtatta meg a magyar államadósság mértékét (hisz amennyivel az önkormányzati alrendszer adóssága csökkent, annyival nőtt a központi alrendszer adóssága).

Adósságkeletkeztető ügyletnek minősül többek között a hitel, kölcsön felvétele, átvállalása, hitelviszonyt megtestesítő értékpapír (pl. kincstár-

³² A 479/2009/EK rendelet szerint a kormányzati szektorba sorolt szervezetek. Például a Magyar Fejlesztési Bank állami tulajdonba lévő, bizonyos feltételekkel kedvezményes kamatozású, fejlesztési hiteleket nyújtó pénzügyi intézmény, amely hitelnyújtása – a kedvezményes kamatok mértékéig – államháztartási kiadásnak minősül e tekintetben, így a költségvetés egyenlegének a megállapítása során figyelembe kell venni az uniós előírások értelmében.

³³ Az államháztartás központi alrendszere finanszírozási igényének teljesítése és a központi alrendszer adósságának kezelése érdekében végzett pénzügyi műveletekről az államháztartásért felelős miniszter az Államadósság Kezelő Központ Zrt. útján gondoskodik.

jegy) forgalomba hozatala, váltó kibocsátása, pénzügyi lízing lízingbevevői félként történő megkötése stb.

Az államadósság mértékét a bruttó hazai termékhez viszonyítva szokták megállapítani. Az *államadósság-mutató* olyan százalékbán kifejezett, egy tizedesig kerekített hányados, amely:

- számlálójában az államháztartás központi alrendszerének, az államháztartás önkormányzati alrendszerének és a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetek egymással szembeni kötelezettségek kiszűrésével számított (konszolidált) adósságának (tehát az államadósságnak) az értéke,
- nevezőjében az uniós jognak megfelelően számított bruttó hazai terméknek az értéke szerepel.

Hazánkban 2013. december 31-én, a 2013. évre vonatkozó zárszámadási törvény értelmében az államadósság-mutató mértéke 77,7% volt.

Az államadósság mértékére vonatkozóan az uniós jog és az Alaptörvényünk is megfogalmaz elvárásokat. Amint azt a Közpénzügyek fogalmánál már kifejtettük, az euróövezeti tagság feltételeként meghatározott *maastrichti konvergencia kritériumok* egyike, hogy az államadósság nem haladhatja meg a GDP 60%-át. A túlzott hiány eljárás keretében viszont elegendő azt bizonyítani, hogy az államadósság mutatója elegendő mértékben csökken, és kielégítő ütemben közelít a 60%-os referenciaértékhez.³⁴

Magyarország Alaptörvénye az *államadósság-szabály* keretében az elvárt államadósság mértékét a GDP 50%-ában határozta meg, ezáltal az uniós mércéhez képest szigorúbbat állapított meg. Mindaddig pedig, amíg az államadósság hazánkban nem csökken a GDP 50%-a alá, addig egyes közhatalmi intézmények feladat-, hatáskörét korlátozó szabályok lefektetésére került sor. A költségvetési ciklus egyes szakaszait az Alaptörvény és a Gst. kapcsolódó rendelkezéseire tekintettel elemeztük, így meghatároztuk az Országgyűlés, a Költségvetési Tanács, valamint a Kormány államadósság-szabályhoz kapcsolódó jogköreit. A továbbiakban ezért már csak az Alkotmánybíróság kapcsolódó feladat-, hatásköri korlátjait vizsgáljuk, valamint összefoglaljuk a helyi önkormányzatok adósságkezelé-

³⁴ A túlzott hiány esetén alkalmazott eljárás szabályairól és gyakorlatáról részletesebben lásd: Csűrös, 2015: 231–251.

tető ügyleteire vonatkozó korlátokat, hiszen az önkormányzati hitelállomány is az államadósság része.

3.5.2 Az államadósság-szabály és az Alkotmánybíróság

Az Alkotmánybíróság az Alaptörvény védelmének legfőbb szerve. Ennek keretében többek között kérelemre felülvizsgálhatja a jogszabályoknak, az egyedi ügyben alkalmazott vagy alkalmazandó jogszabálynak, bírói döntésnek az Alaptörvénnyel való összhangját. Amennyiben adott jogszabály vagy jogszabályi rendelkezés, illetve a bírói döntés ellentétes az Alaptörvénnyel, azokat megsemmisítheti. Ezen alapvető feladat-, hatáskörét korlátozta le az Alaptörvény a pénzügyi tárgyú jogszabályok tekintetében mindaddig, amíg az államadósság a GDP 50%-át meghaladja hazánkban.

Ennek részletszabályai az alábbiak szerint alakulnak.

a) Milyen tárgyú jogszabályokat nem vizsgálhat felül és nem semmisíthet meg a testület, csak korlátozottan:

- a központi költségvetésről, a központi költségvetés végrehajtásáról szóló törvényt,
- a központi adónemekről, az illetékekről és járulékokról, a vámokról, valamint a helyi adók központi feltételeiről szóló törvényeket.

b) A hatásköri korlát tartalma, hogy csak néhány alapjogra és eljárási szabálysértésre hivatkozva vizsgálhatja felül, semmisítheti meg a költségvetéssel és a fizetési kötelezettségekkel kapcsolatos törvényeket a testület.

A hivatkozható alapjogok:

- az élethez és az emberi méltósághoz való jog,
- a személyes adatok védelméhez való jog,
- a gondolat, a lelkiismeret és a vallás szabadságához való jog,
- a magyar állampolgársághoz kapcsolódó jogok.

Látható tehát, hogy a fenti alkotmányos jogok alapvetően távol állnak a pénzügyi érdekeink védelmétől, így csak kivételesen tud megfelelő jogalapra hivatkozva pénzügyi tárgyú jogszabályt megsemmisíteni az Al-

kormánybíróság. Ezen hatásköri korlát lefektetése óta a magánszemélyek egyes jövedelmeinek (végkielégítésének) a különadójáról szóló törvényi szabályozás visszamenőleges hatályú rendelkezéseit az emberi méltóság elvéből levezetve semmisítette meg a testület.³⁵

Emellett az Alkotmánybíróság a fenti pénzügyi tárgyú törvényeket is korlátozás nélkül jogosult megsemmisíteni, ha a törvény megalkotására és kihirdetésére vonatkozó, az Alaptörvényben foglalt eljárási követelmények nem teljesültek.

3.5.3 Az önkormányzatok hitelfelvételének korlátozása

Amint az már említésre került, a helyi önkormányzatok (így a települési és a megyei önkormányzatok) adóssága is beleszámít az államadósságba.

Az önkormányzatok adósság-keletkeztető ügyleteire vonatkozó rendelkezéseket a Gst. 10.-10/E.§ szabályozza. A hitelfelvétel feltételei az alábbiak szerint foglalhatók össze:

a) Az önkormányzat adósságot keletkeztető ügyletből származó tárgyévi összes fizetési kötelezettsége (az adósságot keletkeztető ügylet futamidejének végéig) egyik évben *sem haladhatja meg az önkormányzat adott évi saját bevételeinek 50%-át*. Mindaddig, amíg ezt az értéket eléri vagy meghaladja, az önkormányzat nem indíthat új fejlesztést (kivéve az uniós jogi aktusból következő vagy nemzetközi szervezettel szemben vállalt kötelezettségéből eredő fejlesztést).

b) A helyi önkormányzat érvényesen kizárólag a *Kormány előzetes hozzájárulásával köthet adósságot keletkeztető ügyletet, vállalhat kezességet és garanciát*. Ez alól több kivétel is van, pl. az uniós támogatás előfinanszírozását szolgáló hitelek, fejlesztési célt szolgáló és egyes önkormányzat típusokhoz rendelt összeghatárt el nem érő hitelek,³⁶ naptári éven belül lejáró adósságot keletkeztető ügyletek stb.

³⁵ Erről részletesebben lásd: 37/2011. (V. 10.) AB határozat.

³⁶ A Kormány hozzájárulása nélkül felvehető hitel összeghatárai: fővárosi önkormányzat és megyei jogú város önkormányzata esetében 100 millió forint, országos nemzetiségi

c) A települési önkormányzat adósságot keletkeztető ügyletet csak abban az esetben köthet, ha a hatályos helyi adó rendelethez alapján *legalább egy helyi adót bevezetett* (kivéve az olyan adósságot keletkeztető ügyleteket, amelyhez nincs szükség a Kormány hozzájárulására, illetve amelynek célja meglévő adósság visszafizetése).

d) Végül a helyi önkormányzatok adósságrendezésével összefüggésben korlátozásra került a működési célú hitelek felvétele. Főszabály szerint *működési célra csak naptári éven belül lejáró adósságot keletkeztető ügyletet köthet* az önkormányzat (a Gst.-ben meghatározott kivételekkel).

A jegyzet terjedelmi korlátjai miatt csupán említést teszünk arról, hogy a fizetéseképtelenné váló helyi önkormányzatokkal szemben egy speciális, ún. adósságrendezési eljárás lefolytatására kerülhet sor a helyi önkormányzatok adósságrendezési eljárásáról szóló 1996. évi XXV. törvény alapján (a csődeljárás magánjogból ismert szabályai tehát nem alkalmazhatók).

Önellenőrző kérdések:

1. Mutassa be a költségvetés előkészítésének menetét!
2. A Költségvetési Tanácsnak milyen feladat-, hatáskörei vannak a költségvetés előkészítési és döntési szakaszában?
3. Mit jelent az, hogy a költségvetési törvényből nem lehet salátatörvényt csinálni?
4. Mutassa be az előirányzat-felhasználás menetét!
5. Az államadósságot milyen mutatóval határozzuk meg?
6. Az Alkotmánybíróság hatáskörét hogyan érinti az államadósság-szabály?

önkormányzat esetében 20 millió forint, egyéb önkormányzat esetében az adott évi saját bevételeinek 20%-a, de legfeljebb 10 millió forint.

4. Költségvetési szervek

Amint az a fogalmi alapvetéseknél is meghatározásra került, az államháztartás intézményi közeget alapvetően a költségvetési szervek adják. A költségvetési szervek mindig közfeladatot látnak el, noha közfeladatot nem csak költségvetési szervek láthatnak el (hanem pl. gazdálkodó szervezetek, civil szervezetek, egyház). Költségvetési szervnek minősülnek például a minisztériumok, megyei kormányhivatalok, városi könyvtárak, általában az oktatási intézmények (pl. egyetemek, általános iskolák). Mivel mindennapjainkat át- és átszövik a költségvetési szervek által ellátott közfeladatok, érdemes a költségvetési szervekre vonatkozó alapvető ismereteket összegezni. A jegyzet keretében meghatározásra kerül a költségvetési szervek fogalma (jellemzői), alapítására és megszűnésére vonatkozó szabályok, egyes csoportosítási lehetőségek, melyek magát a költségvetési gazdálkodást is meghatározzák, majd ezek alapján a működés, gazdálkodás szabályai.

4.1 A költségvetési szerv fogalma

A költségvetési gazdálkodás legfontosabb intézményi szereplői a költségvetési szervek. Részt vesznek a költségvetési eljárásban a tervezéstől egészen a beszámolásig, illetve a költségvetési szervek a költségvetés tényleges végrehajtói, a közfeladat-ellátás alapegységei. A költségvetési szervet mint közjogi szervezetet az alábbiak szerint tudjuk megkülönböztetni a magánjogi szervektől.

5. táblázat

Közjogi és magánjogi szervek elhatárolása

Jellemzők	Közjogi szerv	Magánjogi szerv
létrejött	- egyoldalú nyilatkozat - vagyonekülönítés	- megállapodás - vagyonegyesítés
szabályozás	- Áht., Áht-vh. Korm.rend., egyéb	- Ptk.
célja	- közcél: állami feladatok ellátása, társas	- egyéni, fogyasztói szükségletek kielégítése

	dalmi szükségletek kielégítése	
felelőssége	- polgári jogi viszonyokban korlátlan	- adott szervezeti formától függ

Forrás: saját szerkesztés

A költségvetési szerv jogszabályban vagy az alapító okiratban meghatározott közfeladat ellátására létrejött jogi személy. A költségvetési szervekre vonatkozóan az alapvető szabályokat az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény (7-11.§, 11/A.-11/E.§) tartalmazza, a részlet-szabályokat az államháztartástól szóló törvény végrehajtásáról szóló 368/2011. (XII. 31.) Kormányrendelet (3-14.§), emellett az egyes költségvetési szervekre külön jogszabályok is tartalmazhatnak rendelkezéseket.

A költségvetési szervek száma és gazdasági súlya egyaránt jelentős, hiszen az államháztartás alrendszerében több mint nyolcezer költségvetési szerv működik több százezer embert foglalkoztatva.³⁷

A költségvetési szerv jellemzői:

- Magyar Államkincstár (továbbiakban MÁK) által törzskönyvi nyilvántartásba vett jogi személy,
- amely az államháztartás részét képezi,
- alapvetően költségvetési forrásokból gazdálkodik,
- közfeladatot lát el (közfeladat-ellátási kötelezettség),
 - o közérdekből,
 - o alaptevékenységként,
 - o nem profitorientáltan (nem haszonszerzés céljából),
 - o jogszabályban, alapító okiratban meghatározott működési körben és illetékességi területén,
 - o jogszabályban, alapító okiratban meghatározott szerv/személy irányítása vagy felügyelete mellett,
 - o jogszabályban, alapító okiratban meghatározott követelmények és feltételek alapján.

³⁷ Sivák–Szemplér–Vígvári, 2013: 89.

4.2 A költségvetési szerv alapítása és megszüntetése

a) Alapítás

A költségvetési szervek létrehozása kapcsán meghatározhatjuk az alapításra jogosultak körét, az alapítható költségvetési szervek típusait, az alapítás módját és feltételeit.

6. táblázat
Költségvetési szervek alapításának szabályai

Alapításra jogosult szerv	Alapító szerv	Létrehozás speciális szabályai	
Országgyűlés	központi költségvetési szerv	Alapító okiratot az irányító szerv adja ki (az alábbiak esetében azonban a miniszterelnök: minisztérium, kormányhivatal, fővárosi és megyei kormányhivatal). A Kormány irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv alapító okiratának kiadásához, módosításához az államháztartásért fel. miniszter előzetes egyetértése kell (kivéve ha ME, honvédelmi min. az alapító)	jogszabály + alapító okirat
Kormány			
Miniszter		Más miniszterrel is alapíthat	alapító ok-
köztestület	köztestületi költségvetési szerv		

- helyi önkormányzat, - helyi önkormányzatok társulása, - térségi fejlesztési tanács - átalakult nemzetiségi önkormányzat	helyi önkormányzati költségvetési szerv	Más ugyanolyan szervvel közösen is alapíthat	
- nemzetiségi önkormányzat, - ezek társulása	nemzetiségi önkormányzati költségvetési szerv		

Forrás: saját szerkesztés

Az alapítás kétféle jogi aktussal történhet:

- alapító okirattal,
- jogszabállyal és alapító okirattal.

Az általános szabály az alapító okirattal történő alapítás.³⁸ Az alapító okirat mellett a költségvetési szerv működését belső szabályzatok is szabályozzák, mint például a szervezeti működési szabályzat, szervezeti egységek ügyrendje, gazdálkodás rendjét meghatározó belső szabályzat.

A költségvetési szerv létrejöttéhez főszabály szerint szükséges a szerv törzskönyvi nyilvántartásba vétele. A költségvetési szervet a MÁK veszi nyilvántartásba és eltérő szabályozás hiányában a MÁK által vezetett törzskönyvi nyilvántartásba való bejegyzéssel, a bejegyzés napján jön létre.

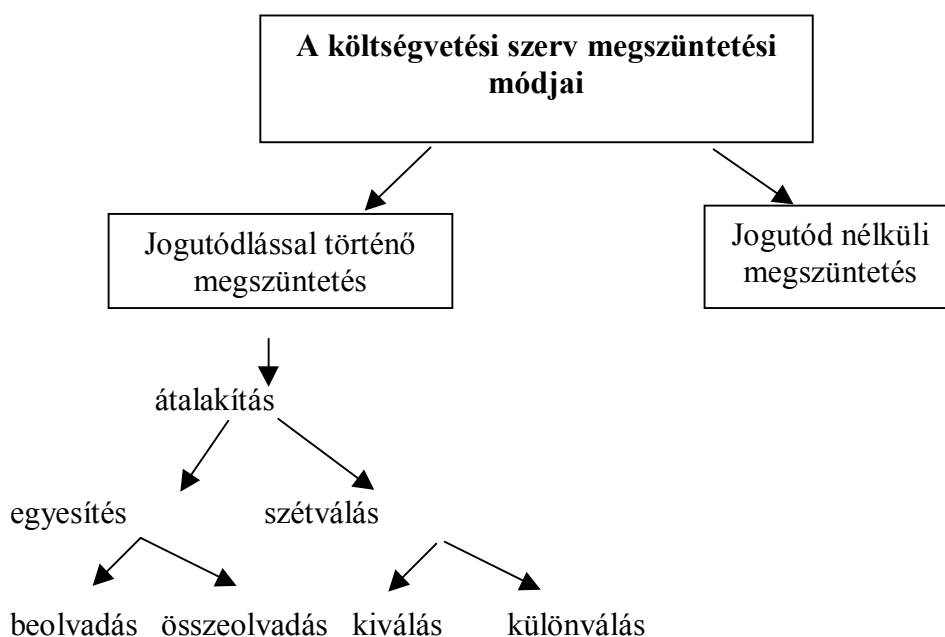
b) Megszüntetés

A költségvetési szerv megszüntetése történhet jogutódlással és jogutód nélkül. Az átalakítás a költségvetési szerv általános jogutódlással történő megszüntetését jelenti, amely lehet egyesítés vagy különválás. A költségvetési szervek egyesítése beolvadással vagy összeolvadással történhet. Beolvadás esetén a beolvadó költségvetési szerv megszűnik, jogutódja az átvevő költségvetési szerv lesz. Összeolvadás esetén az egyesítendő költségvetési szervek megszűnnek, jogutódjuk az összeolvadással létrejövő új

³⁸ Az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról szóló Kormányrendelet meghatározza az alapító okirat kötelező tartalmi elemeit.

költségvetési szerv (pl. 2011 januárjától a korábbi APEH és a VPOP összeolvadásából jön létre a NAV). Különválás esetén a különváló költségvetési szerv megszűnik és a létrejövő költségvetési szervek lesznek a jogutódok. Költségvetési szerv alapítása, illetve megszűnése történhet oly módon is, hogy a költségvetési szervből kiválás történik, amely alapján a költségvetési szerv az alapító okirat módosítását követően tovább működik, ezzel egyidejűleg pedig az alapításra vonatkozó szabályok szerint egy új költségvetési szerv jön létre.

4. ábra
A költségvetési szerv megszüntetése



Forrás: saját szerkesztés

A költségvetési szerv megszüntetésével kapcsolatosan szigorú eljárási szabályok érvényesülnek, hasonlóan az alapításhoz. Az irányító szervnek is fontos szerep jut a megszüntetésnél, hiszen az irányító szervnek gondoskodnia kell a közfeladat jövőbeni ellátásáról, ha szükséges, illetve a költségvetési szerv megszűnésével kapcsolatos feladatok ellátásáról. Ilyen

a számviteli feladatok, vagyonátadási feladatok, díjbeszedési feladatok és a foglalkoztatással összefüggő feladatok ellátása.

A költségvetési szerv megszüntetéséről – jogszabállyal alapított költségvetési szerv esetén – jogszabályban, egyébként megszüntető okiratban kell rendelkezni. A megszüntető jogszabálynak, okiratnak az alapító okiratban meghatározottakon túl rendelkeznie kell az alábbiakról is:

- a megszüntetés okáról,
- a közfeladat jövőbeni ellátásáról,
- az utolsó kötelezettségvállalás napjáról.

A költségvetési szerv megszüntetésének többféle *oka* lehet. Előfordulhat, hogy a közfeladat ellátása iránti szükséglet megszűnt. Ebben az esetben nem kell rendelkezni a közfeladat továbbviteléről, de egyéb esetben erről gondoskodni kell és a közfeladatot más költségvetési szervnek át kell vennie. A megszűnés oka lehet, hogy a költségvetési szerv nem tudja ellátni a közfeladatot vagy nincs pénzügyi fedezet a közfeladat-ellátásra.

Fontos megjelölni a megszűnés esetén az *utolsó kötelezettségvállalás napját*, hiszen az ezzel ellentétes kötelezettségvállalás semmis. A költségvetési szerv megszűnéséhez szükséges, hogy a törzskönyvi nyilvántartásból töröljék, így a szerv a törlés napjával szűnik meg.

4.3 Költségvetési szervek típusai

A költségvetési szerveket különböző szempontok alapján lehet csoportosítani (pl. alapítók szerint, gazdálkodási feladat ellátási módja szerint, pénzgazdálkodás szerint stb.).

a) Gazdálkodási feladat ellátási módja szerinti csoportosítás

Az egyik osztályozási szempont tehát *a gazdálkodási feladat ellátási módja szerinti*³⁹ *megkülönböztetés*, amely alapján saját gazdasági szervezettel rendelkező, valamint gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerveket különíthetünk el.⁴⁰

Gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv kizárólag szakmai szervezeti egységekre tagozódik, nincs elkülönült gazdasági szervezete. A gazdálkodási feladatokat ez esetben egy másik, gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv látja el. Ennek a kijelölésére az irányító szerv köteles. A költségvetési szerv munkamegosztási megállapodást köt a gazdálkodási feladatok ellátására a gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szervvel, amely megállapodást az irányító szerv hagyja jóvá.

A gazdálkodási feladatok fedezetül a gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv nyilvántartásaiban elkülönített előirányzatok szolgálnak, amelyet a gazdálkodási feladatokat ellátó költségvetési szerv a másik költségvetési szerv érdekében használ fel. A gazdasági szervezettel nem rendelkező költségvetési szerv az alapfeladat ellátást szolgáló előirányzataival (személyi juttatások, közterhek) önállóan rendelkezik, míg egyéb előirányzataival a munkamegosztási megállapodásban előírtak szerint. Az irányító szerv azonban az előirányzatok feletti rendelkezési jogosultságot visszavonhatja, korlátozhatja, ha nem biztosított az előirányzatok takarékos felhasználása.

A költségvetési szerv a személyi juttatásokkal és az azokhoz kapcsolódó járulékok és egyéb közterhek előirányzataival minden esetben rendel-

³⁹ A régebbi terminológia (önállóan működő és gazdálkodó, valamint önállóan működő költségvetési szerv) használatával kapcsolatosan lásd: Károlyi, 2007: 229-240.

⁴⁰ 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról 7-12. §.

kezik; a működtetéshez, a vagyon használatához, valamint a közterhekhez nem tartozó, a közfeladatai ellátásához szükséges egyéb előirányzataival jogszabály vagy az irányító szerv döntése alapján rendelkezik.

A saját gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv olyan költségvetési szerv, amely saját költségvetéssel rendelkezik, önálló gazdálkodási jogköre és felelőssége van, alaptevékenységét önállóan látja el, rendelkezik szakmai szervezeti egységgel és gazdasági szervezeti egységgel.

Ez esetben tehát a szakmai feladatokat ellátó szervezeti egység mellett gazdasági szervezet működik a költségvetési szervnél. A gazdasági szervezet a gazdálkodási feladatok ellátásáért felelős szervezeti egység. A gazdasági szervezet feladatai közé tartozik például a költségvetési szerv költségvetésének tervezése, végrehajtása, beszámolás, adatszolgáltatás, a vagyon használata és védelme.⁴¹ A gazdasági szervezet élén a gazdasági vezető áll, aki irányítja a gazdasági szervezetet és felelős a feladatok ellátásáért. A gazdasági vezető feladatait a költségvetési szerv vezetőjének közvetlen vezetése és ellenőrzése mellett látja el, az általa ellátott feladatok tekintetében a költségvetési szerv vezetőjének helyettese. A gazdasági vezető poszt betöltéséhez megfelelő végzettséggel és szakmai gyakorlattal kell rendelkezni.

A költségvetési szervek ebbe a típusba történő besorolását a törvényi feltételek mellett a jogszabály kötelezően is előírhatja, illetve ha a törvényi feltételek ezt indokolják, az irányító szerv is dönthet erről. Eltérő rendelkezés hiányában a törvényi kötelezettség alapján saját gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szerv például az országos területi hálózattal rendelkező költségvetési szerv központi szerve, két milliárd forint fölötti éves kiadási főösszeget meghaladó költségvetési szerv stb. Jogszabály, illetve az irányító szerv is dönthet a gazdálkodási jogkör kiterjesztéséről, ha azt a törvény által meghatározott feltételek indokolják.⁴²

⁴¹ A feladatok egy részénél (működtetés, üzemeltetés, vagyonhasználat, vagyonhasznosítás, vagyonvédelem) lehetőség van a feladatok ellátására a gazdasági szervezeten kívül, szolgáltatás megrendelése útján.

⁴² Ezek alapján saját gazdasági szervezettel rendelkező költségvetési szervnek sorolható be a szerv, ha jelentős terjedelmű és összetett közfeladatot lát el, közfeladat-ellátásában a településnél nagyobb területi jellegű illetékességgel jár el, a közfeladat terjedelme, ellátottak szakma, ügyfélforgalom volumene indokolja, alaptevékenységet támogató szel-

b) Pénzgazdálkodás szerinti csoportosítás

A pénzgazdálkodás önállósága szerint kincstári körhöz tartozó, kincstári körön kívüli számlatulajdonosok és kincstári körön kívüli költségvetési szervek különböztethetők meg.

Kincstári körhöz tartoznak az államháztartás központi alrendszerébe tartozó jogi személyek és előirányzatok. A kincstári körhöz tartozók a fizetési számlákat – speciális célt szolgáló eszközök (lakásvásárlás munkáltatói támogatása például) kivételével – kizárólag a kincstárnál vezethetik. A központi költségvetési szerv részére a kincstár havonta a működési költségvetésre jutó központi támogatás időarányos, a felhalmozási költségvetésre eső központi támogatás teljesítésarányos részének megfelelő összegű előirányzat-felhasználási keretet nyit az előirányzat-felhasználás biztosítása céljából.

A *kincstári körön kívüli számlatulajdonosok* szoros kapcsolatban állnak az államháztartással, ezért szintén a kincstárnál vezetnek számlát. Ide tartoznak a megyei önkormányzatok és hivatalai, valamint a kormányzati szektorba sorolt egyéb szervezetnek minősülő jogi személyek (pl. MNV Zrt., Diákhitel Központ Zrt., Nemzeti Üdülési Szolgálat, térségi fejlesztési tanácsok, állami többségi befolyása alatt álló non-profit gazdasági társaságok, Országgyűlés, Kormány és megyei önkormányzat által alapított közalapítványok stb.).

A *kincstári körön kívüli költségvetési szervek* nem kötelesek a kincstárnál számlát vezetni. A helyi önkormányzatok közül a települési önkormányzatok és társulásai, továbbá a nemzetiségi önkormányzat és társulásai fizetési számláját választásuk alapján egy belföldi hitelintézet vagy a kincstár vezeti. A gyakorlatban általában az önkormányzat által szabadon választott belföldi hitelintézet vezeti az adott önkormányzat és költségvetési szervei fizetési számláit. Ez esetben is kapcsolatban vannak a Magyar Államkincstárral, hiszen a központi költségvetésből érkező támogatásokat a MÁK utalja az önkormányzatok bankszámlájára, ezen előirányzatok igénylését és felhasználását a MÁK is ellenőrzi.

lemi, fizikai tevékenységet végzők száma külön szervezeti egységek működtetését indokolja.

4.4 A költségvetési szerv tevékenysége és működése

Az államháztartási szabályozás a költségvetési szerv tevékenységét két kategóriára bontja, alaptevékenységre és vállalkozási tevékenységre.

Az *alaptevékenység* a jogszabály vagy alapító okirat által szakmai alapfeladatként meghatározott, de nem haszonszerzés céljából végzett tevékenység. Főszabály szerint a költségvetési szervnek a rendelkezésre álló kapacitásokat a szakmai alapfeladat ellátására kell felhasználnia. Kivételesen az időlegesen szabad kapacitásait nem kötelezően végzett tevékenységre is hasznosíthatja.

A *vállalkozási tevékenység* haszonszerzés céljából, államháztartáson kívüli forrásból, nem kötelezően végzett termelő-, szolgáltató-, értékesítő tevékenység. A vállalkozási tevékenység – szemben az alaptevékenységgel – piaci magatartásnak minősül, tehát vonatkoznak rá a magánjogi szabályok, de a közjogi szabályozás is keretek közé szorítja a tevékenység végzését. A vállalkozási tevékenység célja, hogy a költségvetési szerv időleges szabad kapacitását a vállalkozási tevékenység keretében hasznosítsa. A vállalkozási tevékenység jellemzői:

- nem veszélyeztetheti az alaptevékenységből eredő kötelezettségeket;
- az alapító okiratban és belső szabályzatokban meghatározott keretek között végezhető;
- az így keletkező bevételeket és felmerülő kiadásokat elkülönülten kell vezetni.

A vállalkozási tevékenységnél alapvető cél, hogy önfinanszírozó legyen, azaz a vállalkozási tevékenység bevételeinek fedeznie kell a tevékenységgel összefüggő közvetlen és közvetett kiadásokat és az amortizációt. A hosszú távon veszteséges vállalkozási tevékenység végzését a szabályozás nem teszi lehetővé, mivel meghatározza, hogy ha fedezésére a vállalkozási tartalék nem nyújt fedezetet, a vállalkozási tevékenységet meg kell szüntetni.

A költségvetési szerv vezetője a felelős a költségvetési szerv számára jogszabályban előírt valamennyi kötelezettség teljesítéséért, a szerv által végzendő közfeladatok megfelelő ellátásáért, és a költségvetési szerv működtetéséért. Az államháztartási törvény a vezetői feladatokat részletesen nem határozza meg, ennek a szabályozását az ágazati rendelkezésekre, belső szabályzatokra bízta. A költségvetési szerv költségvetésének vég-

rehajtásáért az irányító szerv közjogi felelősséggel tartozik, felette irányítási vagy felügyeleti jogokat gyakorol (az irányítási jogkör a szélesebb, míg a felügyelet szűkebb hatásköröket jelent).

4.5 A költségvetési szerv gazdálkodása

A költségvetési szerv gazdálkodásánál különbséget kell tenni a vagyongazdálkodás és a költségvetési pénzgazdálkodás között.

Az Alaptörvény a nemzeti vagyon kategóriájába sorolja az állam és a helyi önkormányzatok tulajdonát. A nemzeti vagyon célja, elsődleges rendeltetése a közfeladatok ellátásának biztosítása. Az állami vagyon tulajdonosa az állam, az önkormányzati vagyon tulajdonosa az önkormányzat, azonban sem az állam sem az önkormányzat nem gyakorolja közvetlenül a tulajdonjogát, hanem erre külön személyt, szervezetet jelöl ki, tulajdonosi joggyakorlókat, vagyonkezelésre jogosultakat határoz meg.⁴³

A *pénzgazdálkodás* elsősorban a költségvetési előirányzatokkal való gazdálkodást jelenti, de a költségvetési szerv magánjogi jellegű bevételeire is érvényesülnek a szigorú szabályok. A pénzgazdálkodás centralizált a központi költségvetési szervek gazdálkodásában, azaz az előirányzatokkal a költségvetési szervek rendelkeznek, de a pénzügyi lebonyolítást, a finanszírozást a Magyar Államkincstár végzi. Ennek a pénzforgalomnak a lebonyolítását szolgálja a Kincstári Egységes Számla.

A költségvetési szerv számára a költségvetés végrehajtása a megtervezett elemi költségvetés végrehajtását jelenti a közfeladatok ellátása érdekében. A költségvetés végrehajtásának fundamentuma az előirányzatfelhasználás. A költségvetés végrehajtásánál többféle eltérés merülhet fel (bevételek elmaradása, kiadások növekedése), amelyek megoldására különböző válasz adható (pl. a kiadási, bevételi előirányzatok módosítása, maradvány elszámolás).

⁴³ Tulajdonosi joggyakorló, aki a nemzeti vagyon felett az államot vagy a helyi önkormányzatot megillető tulajdonosi jogok és kötelezettségek összességének a gyakorlására jogosult. Az állam tulajdonában álló nemzeti vagyon tekintetben a tulajdonosi joggyakorló a miniszter, központi költségvetési szerv, az állam 100 %-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet vagy az ilyen szervezet és az állam együttes tulajdonában álló gazdasági társaság (forrás: Nvt. 7/A §). A költségvetési szerv a közfeladat ellátásához kapcsolódó vagyontárgyat kezeli.

A költségvetés végrehajtásáról a költségvetési évet követő évben a költségvetési szervnek be kell számolni, éves költségvetési beszámolót és zárszámadáshoz kapcsolódó adatszolgáltatást el kell készíteni. A költségvetési beszámolóhoz és adatszolgáltatáshoz a fejezetet irányító szerv iránymutatása alapján tesz eleget a költségvetési szerv. A beszámoló készítésére a számviteli szabályok⁴⁴ alapján kerül sor.⁴⁵

A költségvetési szervek a közjogi szabályozás, a költségvetési gazdálkodás és közfeladat-ellátás miatt speciális helyzetű szervek, ezért nem minden olyan ügylet megkötésére jogosultak, amelyekre a magánjogi gazdálkodó szervezetek. Az államháztartási törvény meghatározza a költségvetési szervek gazdálkodásának jogi garancia-rendszerét, amely áll a gazdálkodást korlátozó és tiltó szabályokból.⁴⁶ A megkülönböztetés a két szabályrendszer között fontos jogi feltételekben való különbségtételt is jelent. *A gazdálkodást korlátozó szabályok* esetén a törvény enged kivételt a szabályok alól és nem érvényességi feltétel a szabály betartása, azaz ilyen korlátozó szabály alá tartozó ügylet megkötése nem érvénytelen. *A gazdálkodást tiltó szabályok* esetén érvényesen nem köthetnek ilyen ügyleteket a költségvetési szervek, azaz a tiltás ellenére megkötött ügyletek polgári jogi értelemben érvénytelenek. *A gazdálkodást korlátozó szabályok* két területet érintenek:

- a szervezet létrehozása, szervezethez való csatlakozás,
- támogatás, ellenérték nélküli kötelezettség vállalása.

A költségvetési szerv főszabály szerint jogi személyt, jogi személyiséggel nem rendelkező szervezetet nem hozhat létre, abban tagsági, részesedési viszonyt nem szerezhet és ahhoz nem csatlakozhat. A költségvetési szerv költségvetéséből támogatás, adomány, más ellenérték nélküli kötelezettség nem vállalható, valamint kifizetés nem teljesíthető. A korlátozó szabály alól kivételt képeznek azok az esetek, amikor a támogatás a jogszabály által meghatározott speciális célra irányul (munkáltatói kölcsön,

⁴⁴ 4/2013. (I.11.) Korm. rendelet az államháztartás számviteléről.

⁴⁵ Az éves beszámoló elkészítéséért a költségvetési szerv vezetője a felelős és mellette a gazdasági vezető is aláírja. A beszámolót az irányító szerv vezetője hagyja jóvá és benyújtja a kincstárnak. A zárszámadáshoz kapcsolódó adatszolgáltatás két részből, számszaki és szöveges részből áll. A számszaki rész a kincstári költségvetés előirányzatainak a teljesülését mutatja be. Az adatszolgáltatással kapcsolatos dokumentumokat meg kell küldeni a fejezetet irányító szervnek.

⁴⁶ Simon István (szerk.): Pénzügyi jog. I. Osiris Kiadó, Budapest, 2007. 155. o.

támogatás; ellátottak pénzbeli juttatása; a saját foglalkoztatottak jóléti célú tevékenységet végző szervezet támogatása).

A *gazdálkodást tiltó szabályok* célja a gazdálkodás biztonságának a megőrzése, a költségvetési szervek jövőbeni eladósodásának megakadályozása, a költségvetési egyensúly fenntartásának a biztosítása. A tiltó szabályok két területet fognak át, az adósságkeletkeztető ügyleteket⁴⁷ és egyéb tiltott ügyleteket (utóbbi körébe tartozik az értékpapír kibocsátás és megszerzés, a faktoringot magába foglaló szerződés, a garancia és kezességvállalás).

Önellenőrző kérdések, feladatok:

1. Ki alapíthat költségvetési szervet?
2. Keressen példákat a költségvetési szervek különböző típusaira!
3. Keressen példákat a jogutódlással kapcsolatos megszüntetés módjaira!
4. Ki vezet nyilvántartást a költségvetési szervekről?
5. A Magyar Államkincstár a gazdálkodás szempontjából hogyan kapcsolódik a költségvetési szervekhez?
6. A költségvetési szerv által végezhető tevékenységek típusai?

⁴⁷ Gst. 3. § (1) bekezdése.

5. A nemzeti vagyon és a vagyongazdálkodás alapvető szabályai

Az államháztartási gazdálkodáson belül az eddig vizsgált és elemzett költségvetési gazdálkodás mellett a vagyongazdálkodásnak is speciális szabályai vannak. Ezen szerkezeti egység keretében a nemzeti vagyonra vonatkozó alapvető szabályokat, valamint az államháztartás központi alrendszerének a vagyonával, az ún. állami vagyonnal való gazdálkodás alapvető szabályait tekintjük át.

5.1 A nemzeti vagyon kategorizálása

A jogalkotó hazánkban a államháztartás vagyonát, az ún. nemzeti vagyont két nagy kategóriára bontja: állami tulajdonban és önkormányzati tulajdonban lévő vagyonelemekre. Ez a megkülönböztetés azért nem egzakt, mert az önkormányzatok is az állam részét képezik. A továbbiakban viszont a hatályos szabályozás kategóriáit használjuk, elemezzük. A nemzeti vagyonra vonatkozó alapvető szabályokat az Alaptörvény 38. cikke, a nemzeti vagyonról szóló 2011. évi CXCVI. törvény (továbbiakban: Nvt.), az állami vagyonról szóló 2007. évi CVI. törvény és a Magyarország helyi önkormányzatairól szóló 2011. évi CLXXXIX. törvény határozza meg.

A nemzeti vagyon sajátossága, hogy *célhoz kötött vagyon*, ugyanis elsődleges rendeltetése a közfeladatok ellátásának biztosítása. A nemzeti vagyon kezelésének alapelveiként megjelenik továbbá a közérdek szolgálata, a közös szükségletek kielégítése, a természeti erőforrások védelme és a jövő nemzedéke szükségleteinek figyelembe vétele.

7. táblázat
A nemzeti vagyon kategóriái

állami vagyon			önkormányzati vagyon		
kincstári vagyon		üzleti va- gyon	törzsvagyon		üzleti va- gyon
forgalom- képtelen	korláto- zottan for- galomkép- es	forgalom- képes	forgalom- képtelen	korláto- zottan for- galomkép- es	forgalom- képes

Forrás: saját szerkesztés

Az államháztartás központi alrendszerének a vagyona az állami vagyon. Az állami vagyonon belül a kincstári vagyon lehet forgalomképtelen és korlátozottan forgalomképes. A *forgalomképtelen vagyonelemek* (az Nvt-ben foglalt kivételekkel) nem idegeníthetők el, nem terhelhetők meg, biztosítékul nem adhatók, rajtuk osztott tulajdon nem létesíthető. A forgalomképtelen nemzeti vagyonon belül az alábbi alkategóriákat különböztethetjük meg:

a) kizárólag az állam tulajdonában lévő nemzeti vagyon (pl a Szent Korona és jelvényei, Országház, föld méhének kincsei természetes előfordulási helyükön, felszín alatti vizek, a folyóvíz és természetes tavak medre, az Nvt. 1. számú mellékletben meghatározott csatornák, tározók, árvízvédelmi fővédvonalak stb.),⁴⁸

b) nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyon (állami tulajdonban álló társasági részesedések, műemlékek és műemlékegyüttesek, sportcélú ingatlanok, erdők, egyéb, törvényben vagy kormányrendeletben ekként meghatározott vagyonelemek);⁴⁹

c) koncesszióba adható vagyon, vagyis az állam kizárólagos gazdasági tevékenységei, melyek nem idegeníthetők el, de hasznosításuk koncessziós szerződésben átengedhető másnak (szerencsejátékok szervezése és működtetésére irányuló tevékenység, vasúti személyszállítás és árufuvarozás, menetrend szerinti hely-

⁴⁸ Nvt. 4. § (1) bek.

⁴⁹ Nvt. 4. § (2) bek.

közi közúti személyszállítás, dohánytermékek kiskereskedelme, csővezetékes termékszállítás és -tárolás, hasadó és sugárzó anyagok előállítása és forgalmazása stb.).⁵⁰

A kincstári vagyon a forgalomképtelen vagyonelemekén kívül magában foglalja a *korlátozottan forgalomképes* vagyont is. A korlátozottan forgalomképes vagyonelemek kapcsán csak addig áll fenn a korlátozott forgalomképesség, amíg a szóban forgó gazdasági társaságok közszolgáltatási tevékenységet látnak el. A korlátozottan forgalomképes állami vagyon ugyanis szintén az állam tulajdonában álló társasági részesedéseket takarja, ám azokat, amelyek nem tartoznak a forgalomképtelen (az Nvt. 2. sz. mellékletének 1. pontja által meghatározott) társasági részesedések közé.

A *forgalomképes* állami vagyon az üzleti vagyon. Minden olyan vagyonelem ide tartozik, amely nem tartozik a kincstári vagyonba (pl. önkormányzati hivatal bútorai, hivatali gépkocsik stb.).

5.2 A vagyongazdálkodás rendszere

A vagyongazdálkodás keretében a nemzeti vagyon tulajdonjogának az átruházására és a nemzeti vagyon használatára, hasznosítására vonatkozó szabályokat is elemezhetjük. Az eddigiekhez hasonlóan alapvetően az államháztartás központi alrendszere tekintetében vizsgáljuk a vagyongazdálkodás szabályait is.

A nemzeti vagyon *tulajdonjogát átruházni* törvényben, illetve helyi önkormányzat esetén törvényben vagy az önkormányzat rendeletében⁵¹ meghatározott értékhatár felett csak versenyeztetés útján, az összességében legkedvezőbb ajánlatot tevő részére, a szolgáltatás és ellenszolgáltatás értékarányosságával lehet. Tulajdonjogot szerezhetsz természetes sze-

⁵⁰ Nvt. 12. §.

⁵¹ A mindenkori költségvetési törvényben meghatározott értékhatárnál az önkormányzat csak magasabb értékhatárt állapíthat meg rendeletében.

mély és ún. átlátható szervezet⁵² is, a szerzés pedig főszabály szerint visszterhes, de törvényben meghatározott esetekben és feltételekkel kivételesen ingyenes is lehet.⁵³

Amennyiben törvény a helyi önkormányzat feladatát más helyi önkormányzat feladataként vagy állami feladatként, illetve állami feladatot helyi önkormányzat feladataként állapít meg, a feladat ellátását közvetlenül szolgáló és ahhoz szükséges helyi önkormányzati, illetve állami vagyonnak a feladat átvevő részére történő tulajdonba adása nyilvántartási értéken való átvezetéssel, ingyenesen történik. Ez a rendelkezés arra az esetre is vonatkozik, ha az állam vagy az önkormányzat a közfeladat részét képező feladatot ad át, és ennek a feladatnak az ellátását közvetlenül szolgáló és ahhoz szükséges vagyonelem tulajdonjoga kerül ingyenes átruházásra. Az Nvt. 14. §-ának az az aktualitása, hogy az önkormányzati feladat- és hatáskörök átalakításával (lásd egészségügyi, oktatási, egyes szociális feladatok állam általi átvételével) az önkormányzatok tulajdonában lévő vagyonállomány is csökkent, a közfeladat ellátását szolgáló célvagyon állami tulajdonba került.

Az államháztartás két alrendszerének vagyonállománya közötti kapcsolatot nézve fontos még, hogy a helyi önkormányzat tulajdonában lévő ingatlan értékesítése esetében az államot – az Nvt. 14. §-ának (3)-(4) bekezdéseiben foglalt kivételektől eltekintve⁵⁴ – minden más jogosultat megelőző elővásárlási jog illeti meg.

A nemzeti vagyon kapcsán meg kell különböztetnünk egymástól a vagyontárgyak tulajdonosi joggyakorlóit és a nemzeti vagyon használoit. *Tulajdonosi joggyakorló* az, aki az államot, illetve a helyi önkormányzatot megillető tulajdonosi jogok (birtoklás, használat és hasznok szedése,

⁵² Az átláthatóság fogalmát az Nvt. 3. § (1) bek. 1. pontja határozza meg. Lényege, hogy a társaság tagjai megismerhetőek legyenek, az átláthatóságra vonatkozó kritériumok az off-shore cégek elleni védelmet szolgálják.

⁵³ Ingyenes szerzés esetén (az állam kivételével) a vagyon megszerzőjének eleget kell tennie a következő feltételeknek: ingatlant a szerzéstől számított 15 évig nem idegenítheti el, azt a juttatás céljának megfelelően köteles hasznosítani, állagát megővni, az átruházott vagyon hasznosításáról évente köteles beszámolni a vagyont átruházó szervezet felé.

⁵⁴ Ilyen kivétel például, amikor volt állami (tanácsi) és önkormányzati bérlakások esetében az állam elővásárlási jogát megelőzi a lakásban élő bérlő, bérlőtárs, társbérlő, valamint ezek hozzájárulásával az egyenes ági rokonuk, valamint örökbe fogadott gyermekük elővásárlási joga.

rendelkezés) és kötelezettségek összességének gyakorlására jogosult. Állami vagyon esetén tulajdonosi joggyakorló lehet:

- a felelős miniszter,
- központi költségvetési szerv,
- az állam 100 %-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet,
- vagy olyan gazdasági társaság, amely az állam és vagy az állam 100 %-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet tulajdonában áll.

Az állami vagyon felett a tulajdonosi joggyakorló főszabály szerint a Magyar Nemzeti Vagyonkezelő Zrt. (MNV Zrt.),⁵⁵ de léteznek egyéb tulajdonosi joggyakorlók is (lásd központi költségvetési szervek). Speciális tulajdonosi joggyakorló a Nemzeti Földalap, a Magyar Fejlesztési Bank Zrt., a GyEMSzI (Gyógyszerészeti és Egészségügyi Minőség- és Szervezetfejlesztési Intézet) az állami tulajdonba tartozó egészségügyi vagyon felett) stb. Tulajdonjog átruházására csak a tulajdonosi joggyakorló jogosult, de a tulajdonosi joggyakorló kivételesen másnak a tulajdonjog átruházására megbízást adhat. Az Állami Számvevőszéknek éves ellenőrzési kötelezettsége van a tulajdonosi joggyakorló gazdálkodása tekintetében.

A tulajdonosi joggyakorló kötelezettségei:

- a nemzeti vagyon, annak értékének és annak változásának nyilvántartása,
- rendszeres ellenőrzése a nemzeti vagyonnal való gazdálkodásnak, ha nem a tulajdonosi joggyakorló használja a vagyont,
- az ellenőrzés eredményéről a vagyon használójának értesítése, illetve ha az az Állami Számvevőszék hatáskörét is érinti, akkor az Állami Számvevőszék értesítése is.

A nemzeti vagyon *használója* lehet:

- a tulajdonosi joggyakorló, de mellette más személy is, így
- vagyonkezelő
- hasznélvezeti jogosult
- vagyonhasznosítási jogosult stb.

⁵⁵ A helyi önkormányzatok vonatkozásában pedig a képviselő-testület, illetve a közgyűlés.

A nemzeti vagyon használata tehát megvalósulhat vagyonkezelői, haszonélvezeti és hasznosítási szerződés keretében is.

Fontos emellett megemlíteni, hogy az állam és a helyi önkormányzat kizárólagos gazdasági tevékenységei koncessziós jog keretében gyakorolhatók, melyekhez általában⁵⁶ koncessziós szerződés kapcsolódik. A koncesszióról az Nvt. mellett külön törvény, a koncesszióról szóló 1991. évi XVI. törvény is tartalmaz rendelkezéseket.

Önellenőrző kérdések:

1. Mit értünk az alatt, hogy a nemzeti vagyon célhoz kötött vagyon?
2. Az önkormányzati és a központi alrendszer közötti feladat-, hatásköri átrendeződések kihatottak-e a két alrendszer vagyonállományára?
3. Az állami vagynon belül milyen vagyontípusokat különböztethetünk meg?
4. A forgalomképtelen vagyonelemeknek milyen közös vonásai vannak, továbbá milyen altípusai vannak a forgalomképtelen állami vagyonnak?
5. Az állami vagyon kapcsán ki lehet tulajdonosi joggyakorló?

⁵⁶ Vannak ugyanis olyanok, akik koncesszióköteles tevékenységet külön koncessziós szerződés nélkül is gyakorolhatnak. Ilyen az állam, a helyi önkormányzat vagy azok társulása, költségvetési szerv, önkormányzati intézmény, az eddigi szervezetek együtt vagy külön-külön 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet, vagy e gazdálkodó szervezet 100%-os tulajdonában álló gazdálkodó szervezet.

6. Az államháztartási ellenőrzés intézményrendszere az államháztartás központi alrendszerében

Az államháztartási kontroll célja a közpénzekkel és közvagyonnal való gazdálkodás ellenőrzése a szabályszerű, gazdaságos, hatékony és eredményes gazdálkodás biztosítása érdekében.

Az államháztartási ellenőrzésre vonatkozó általános szabályokat az államháztartásról szóló 2011. évi CXCV. törvény 39. §-a, valamint a 61–71. §-ig terjedő rendelkezések határozzák meg. Emellett az egyes intézményi szereplők feladat-, hatáskörét külön jogszabályok rendezik.

Attól függően, hogy melyik államhatalmi ághoz tartozó szerv végzi az ellenőrzést, az államháztartási ellenőrzésen belül megkülönböztethetjük a külső (törvényhozói), valamint a belső (a végrehajtó hatalmon belüli, kormányzati) ellenőrzést.

Az államháztartás *külső ellenőrző szerve* alapvetően az Állami Számvevőszék, mely az Országgyűlés általános hatáskörű pénzügyi, gazdasági ellenőrző szerve. Az államháztartásról szóló törvény 2015. évi módosítása – reagálva a könyvvizsgáló csökkenő funkcióira is – a Magyar Államkincstárt is bizonyos esetekben a külső ellenőrzés intézményeként nevesíti, noha a MÁK egyértelműen a kormány, így a végrehajtó államhatalmi ága alá tartozik, teoretikusan ezért a belső ellenőrzés intézménye.

Emellett a *független* ellenőrzés szereplőjeként nevesíthetjük a Költségvetési Tanácsot és a könyvvizsgálót. A Költségvetési Tanács a Montesquieu által meghatározott, három klasszikus államhatalmi ágon (a törvényhozás, végrehajtás és igazságszolgáltatás) kívüli kvázi államhatalmi ágakat, független szerveket is képvisel. A Költségvetési Tanács tagjai közül az egyik az ÁSZ elnöke, mellette további tag az MNB elnöke, a tanács elnöke pedig a köztársasági elnök által kinevezett személy. Az államháztartási ellenőrzés során egyre elenyészőbb szereppel bíró könyvvizsgálót, mely szakképesítéssel rendelkező magánjogi személy vagy szervezet, szintén a független, külső kontroll eszköze.

Az államháztartási ellenőrzés másik nagy dimenziója a teoretikus értelemben vett *belső ellenőrzés*, melyen belül megkülönböztethetjük az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzésének szereplőit, azaz a Kormány irányítása, felügyelete alá tartozó, központi szintű ellenőrző szerveket (Kormányzati Ellenőrzési Hivatal, az Európai Uniók Támogatásokat

Auditáló Főigazgatóság és a Magyar Államkincstár, valamint sajátos szereplőként megjelenhet továbbá a költségvetési (fő)felügyelő, valamint a költségvetési szervek szintjén megvalósuló belső kontrollrendszert.

8. táblázat
Az államháztartási ellenőrzés intézményei

Külső, független államháztartási ellenőrzés	Államháztartás belső ellenőrzési rendszere
<p>Külső ellenőrzés:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Állami Számvevőszék, - (MÁK) <p>Független ellenőrzés:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Költségvetési Tanács - könyvvizsgáló 	<p>Államháztartás kormányzati szintű ellenőrzése:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Kormányzati Ellenőrzési Hivatal, - Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság - Magyar Államkincstár - költségvetési (fő)felügyelő <p>Költségvetési szervek belső kontrollrendszere</p>

Forrás: saját szerkesztés

Az ellenőrzést többféle szempont alapján végezhető, így törvényességi- jogszerűségi ellenőrzés esetén azt vizsgálják, hogy az ellenőrzött szerv betartotta-e a jogszabályi előírásokat. Ennél kiterjedtebb ellenőrzésre kerül sor, ha a törvényességi szempontok mellett gazdaságossági, célszerűségi (hatékonysági) és eredményességi szempontokat is figyelembe véve kerül sor az ellenőrzésre.

6.1 Az államháztartás külső, független ellenőrzése

6.1.1 Állami Számvevőszék

Az Állami Számvevőszékre vonatkozó szabályokat az Alaptörvény 43. cikke, az államháztartásról szóló törvény és az Állami Számvevőszékről szóló sarkalatos törvény (2011. évi LXVI. törvény) határozza meg. Az Állami Számvevőszék központi költségvetési szerv, székhelye Budapest, dekoncentrált szervezeti egységei minden megyében működnek.

Az ÁSZ az Országgyűlés általános hatáskörű pénzügyi, gazdasági ellenőrző szerve. *Függetlenségét* több oldalról is biztosította a jogalkotó. A személyi függetlenség biztosítéka, hogy elnökét az Országgyűlés az országgyűlési képviselők kétharmadának szavazatával tizenkét évre választja meg, így az ÁSZ elnöke a leghosszabb ideig megválasztott közhatalmi tisztség (három kormányzati cikluson is átível), ezáltal is biztosítva a Kormánytól való függetlenséget. Az alelnököt az elnök nevezi ki 12 évre. Az elnöknél és alelnöknél is szigorú összeférhetetlenségi szabályok, együttalkalmazási korlátok állnak fenn. Ennek keretében nem lehet elnök, alelnök, aki a megválasztását megelőző négy évben Kormány tagja volt, vagy bármely párt országos szervezetében választott vezetői tisztséget töltött be. Elnöki és alelnöki tisztség betöltése során pedig nem tölthetnek be egyidejűleg olyan szervnél tisztséget, amely költségvetési támogatásban részesül, nem lehet tagja az Országgyűlésnek, önkormányzati képviselő-testületnek, és nem tölthetnek be érdek-képviseleti szervezetnél vezető tisztséget. A szervezeti függetlenséget az biztosítja, hogy az ÁSZ csak az Országgyűlésnek, illetve a törvényeknek van alárendelve, más szervtől nem kérhet és nem fogadhat el utasítást. Pénzügyi függetlenségének egyik biztosítéka, hogy speciális jogállású fejezet a központi költségvetésben,⁵⁷ továbbá költségvetését úgy kell megállapítani, hogy ne legyen kevesebb az előző évi központi költségvetésben megállapított összegnél.

Az ÁSZ az államháztartás mindkét alrendszerében ellenőrzi a közpénzekkel és a közvagyonnal való gazdálkodást, ezáltal valamennyi államháztartási szereplőt és az állami tulajdonban lévő gazdasági társaságokat is ellenőrizheti. Emellett magánszektorbeli szereplőket is ellenőrizhet, ha közfeladat ellátásához kapcsolódóan közpénzekkel, illetve közvagyonnal gazdálkodnak.

Ellenőrzését alapvetően nemcsak törvényességi, hanem gazdaságossági, célszerűségi és eredményességi szempontok alapján is végzi, törvény azonban az Állami Számvevőszék ellenőrzését szabályszerűségi szem-

⁵⁷ Az Állami Számvevőszék a költségvetésre vonatkozó javaslatát és a költségvetésének végrehajtásáról szóló beszámolóját maga állítja össze, és azt a Kormány változtatás nélkül terjeszti be a központi költségvetésről, illetve az annak végrehajtásáról szóló törvényjavaslat részeként az Országgyűlésnek.

pontok vizsgálatára korlátozhatja. Az alábbiakat ezért csak törvényességi szempontok szerint ellenőrzi:

- a pártok gazdálkodását,
- a pártok országgyűlési képviselőcsoportjai számára az Országgyűlés által folyósított hozzájárulás felhasználását,
- az egyházak részére, továbbá az általuk fenntartott, illetve működtetett intézmények és szervezetek részére az államháztartásból juttatott normatív és meghatározott célra biztosított támogatás felhasználását, valamint
- a nemzetbiztonsági szolgálatok speciális működési költségkeret felhasználására vonatkozó adatait,
- az MNB gazdálkodását és alapvető feladatai körébe nem tartozó tevékenységeket.

Az Állami Számvevőszék az általa végzett ellenőrzésekről *jelentést* készít, mely főszabály szerint nyilvános. A jelentés tartalmazza a feltárt tényeket, az ezeken alapuló megállapításokat, következtetéseket.

Emellett ha az ellenőrzés rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználást tár fel, illetve az ellenőrzött szervezet által a pénzeszközök kezelésére vonatkozó szabályok súlyos megsértésével történő károkozást, illetve ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, illetve enyhítése érdekében az Állami Számvevőszék elnöke az illetékes hatósághoz, illetve szervezethez fordulhat az alábbiak érdekében:

- a munkabérek folyósításának kivételével az előirányzat-felhasználási keret zárolása,
- az államháztartás valamelyik alrendszeréből nyújtott támogatások folyósításának felfüggesztése,
- a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlásokból való részesedés lehetőségének felfüggesztése,
- bűncselekmény elkövetésének gyanúja esetén az ellenőrzött szervezet tulajdonában vagy kezelésében lévő, az államháztartási vagyon körébe tartozó vagyonelem tekintetében zár alá vétel elrendelése.

A megkeresett hatóság köteles a szükséges intézkedéseket megtenni, és erről az Állami Számvevőszék elnökét tizenöt napon belül írásban értesíteni.

A fenti, ún. *vagyonmegóvási intézkedések* mellett az Állami Számvevőszéket *szignalizációs* kötelezettség terheli, illetve megilleti a szignalizáció joga, azaz ha az ellenőrzés során bűncselekmény gyanúját állapítja meg, megállapításait köteles az illetékes hatósággal haladéktalanul közölni, egyéb jogellenes cselekmény esetén pedig a felelősség tisztázását, érvényesítését kezdeményezheti. A megkeresett szervezet az eljárás megindításával kapcsolatos álláspontjáról és az eljárás eredményéről is köteles tájékoztatni az Állami Számvevőszéket.

6.1.2 Költségvetési Tanács

A Költségvetési Tanácsra vonatkozó szabályokat Magyarország Alaptörvényének 44. cikke, valamint a Magyarország gazdasági stabilitásáról szóló törvény (Gst.) tartalmazza.

A Költségvetési Tanács egy három tagú, budapesti székhelyű központi költségvetési szerv, munkaszervezete nincs.⁵⁸ Tagja a Költségvetési Tanács elnöke, a Magyar Nemzeti Bank elnöke és az Állami Számvevőszék elnöke. A Költségvetési Tanács elnökét a köztársasági elnök nevezi ki hat évre, akivel szemben a jogalkotó szintén szakmai elvárásokat, összeférhetetlenségi és együttalkalmazási korlátokat állít fel. A Tanács elnöke kivételével a Tanács tagja az e törvényben foglalt feladata ellátásáért illetményre és egyéb juttatásra nem jogosultak.

A Tanács tagjai önállóan alakítják ki véleményüket, álláspontjuk képviselésében egymástól függetlenek. A Tanács és annak tagjaként eljáró személy által képviselt álláspont, meghozott döntés az Állami Számvevőszék elnökét és a Magyar Nemzeti Bank elnökét elnöki feladatainak ellátása során nem köti.

A költségvetési ciklus, illetve az államadósság-szabályra tekintettel a Költségvetési Tanács feladat-, hatásköri szabályai már vizsgálat tárgyát képezték, ezért az alábbiakban csak felsorolás jelleggel összegezzük azokat:

- véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény tervezetéről,

⁵⁸ Az Állami Számvevőszék és a Magyar Nemzeti Bank a tanács tagjainak feladatait elemzéseknek és megállapításoknak a tanács rendelkezésére bocsátásával segíti.

- dönt az előzetes hozzájárulásról,
- félévente véleményt nyilvánít a központi költségvetésről szóló törvény végrehajtásának helyzetéről és az államadósság várható alakulásáról,
- véleményt nyilváníthat a központi költségvetésről szóló törvényjavaslatban foglaltak megalapozásához szükséges törvénymódosításokat tartalmazó törvényjavaslatokról,
- véleményt nyilváníthat a központi költségvetés tervezésével, végrehajtásával, a közpénzek egyéb módon történő felhasználásával kapcsolatos bármely kérdésről,
- megállapítja ügyrendjét.

6.1.3 Könyvvizsgáló

Az államháztartás rendszerében kivételesnek mondható a független könyvvizsgáló alkalmazásának a kötelezettsége. Könyvvizsgáló ellenőrzi például az ÁSZ munkáját, az MNB is köteles könyvvizsgálót alkalmazni, valamint a pénzügyi alapok gazdálkodását is könyvvizsgáló ellenőrzi. 2012-ig a helyi önkormányzatok is bizonyos esetekben kötelesek voltak könyvvizsgálót alkalmazni, de mára megszűnt a gazdálkodásuk ezen ellenőrzési formájának a kötelezettsége.

6.2 Az államháztartás belső ellenőrzési rendszere

A belső ellenőrzés a végrehajtó hatalomhoz kapcsolódó ellenőrzés. Az államháztartás belső ellenőrzési rendszerén belül megkülönböztethetjük az államháztartás kormányzati szintű ellenőrzésének szereplőit, azaz a Kormány irányítása, felügyelete alá tartozó, központi szintű ellenőrző szerveket, valamint a költségvetési szervek szintjén megvalósuló belső kontrollrendszert. Az alábbiakban elsőként a központi kormányzati szinten működő szervek által kifejtett belső ellenőrzést vesszük górcső alá.

6.2.1 Kormányzati Ellenőrzési Hivatal (KEHI)

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal az államháztartásról szóló törvényen kívül a 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet szabályozza. A budapesti székhelyű KEHI központi hivatal, irányítását a közigazgatás szervezéséért felelős miniszter végzi. A hivatalt vezető elnököt a miniszter javaslatára a miniszterelnök nevezi ki.

A Kormányzati Ellenőrzési Hivatal *ellenőrzési jogköre nem terjed ki* a Kormánytól független szervekre, így az Országgyűlésre, a köztársasági elnökre, az Alkotmánybíróságra, az Alapvető Jogok Biztosának Hivatalára, az Állami Számvevőszékre, a bíróságokra és az ügyészségekre, a Gazdasági Versenyhivatalra, a Magyar Tudományos Akadémiára, a Magyar Művészeti Akadémiára és az MNB-re. Ezen kívül azonban a KEHI ellenőrzési jogköre kiterjedt.

Áht. 63. § „A kormányzati ellenőrzési szerv ellenőrzési jogköre kiterjed:

- a kormánydöntések végrehajtásának ellenőrzésére,
- az európai uniós forrásból, illetve az állam nevében kötött nemzetközi szerződés alapján finanszírozott egyéb programból nyújtott támogatás felhasználásának, a Kormány irányítása alá tartozó fejezetbe sorolt központi kezelésű előirányzat, fejezeti kezelésű előirányzat, társadalombiztosítás pénzügyi alapjai előirányzata, elkülönített állami pénzalapok előirányzata felhasználásának, valamint a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek kormányzati ellenőrzésére,
- a gazdálkodó szervezeteknek, a közalapítványoknak, a köztestületeknek, az alapítványoknak és az egyesületeknek nyújtott költségvetési támogatások és az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott más támogatások - ideértve a nemzetközi szerződések alapján kapott támogatásokat és segélyeket is -, és az említett szervezetek részére meghatározott célra ingyenesen juttatott állami vagyon felhasználásának ellenőrzésére,
- a nemzetgazdasági szempontból kiemelt jelentőségű nemzeti vagyonba tartozó és állami tulajdonban álló, valamint az olyan gazdasági társaságok - ide nem értve a Magyar Nemzeti

Bankot - ellenőrzésére, amelyekben az állam többségi befolyással rendelkezik,

- azon alapítványok, közalapítványok ellenőrzésére, amelyek felett az alapítói jogokat a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szerv gyakorolja, vagy az államháztartás központi alrendszeréből támogatásban részesülnek,

- az állami kezesség vállalása és beváltása jogosságának ellenőrzésére, ideértve a központi költségvetés, valamint a tartozás eredeti kötelezettjénél és jogosultjánál a kezességi szerződés feltételei betartásának ellenőrzését,

- a fentiekkel összefüggésben létrejött jogviszonyokra, valamint azon szerződő felekre is, amelyek a jogviszony teljesítésében közvetlen vagy közvetett módon közreműködnek, és

- működési célú költségvetési támogatás nyújtása esetén a kedvezményezett működésének és gazdálkodásának ellenőrzésére.”

A törvény rendelkezései értelmében tehát a központi kormányzati alrendszer Kormánytól nem független szerveit, valamint a központi alrendszerből támogatott szerveket is ellenőrizheti. A helyi önkormányzatok vonatkozásában így a központi költségvetési támogatások felhasználását ellenőrizheti csak.

Az ÁSZ-hoz hasonlóan a KEHI-t is megilleti a *vagyonmegóvási intézkedések kezdeményezésének a joga*,⁵⁹ így ha ellenőrzése során a közpénzek vagy az állami vagyon jogszabálysértő, rendeltetésellenes vagy pazarló felhasználását és ezzel összefüggésben károkozást vagy ennek veszélyét állapítja meg, a kár megelőzése, enyhítése érdekében az illetékes hatósághoz, illetve szervezethez fordulhat az alábbiak céljából:

- a munkabérek és az ahhoz kapcsolódó közterhek folyósításának kivételével a kincstárnál vagy hitelintézetnél vezetett fizetési számlák zárolása,

- az államháztartás központi alrendszeréből nyújtott költségvetési támogatások folyósításának felfüggesztése,

⁵⁹ A felsorolás alapján látható, hogy az ÁSZ-től eltérően zár alá vételt nem kezdeményezhet, de a NAV-nál kezdeményezheti a visszatérítendő ÁFA folyósításának a felfüggesztését.

- a személyi jövedelemadó 1%-ából történő felajánlások folyósításának felfüggesztése,
- az ellenőrzött szerv, szervezet részére visszatérítendő általános forgalmi adó folyósításának felfüggesztése.

A megkeresett hatóság, szervezet ez esetben is köteles a megkeresés kézhezvételét követő tizenöt napon belül a szükséges intézkedéseket megtenni, és erről a kormányzati ellenőrzési szerv elnökét írásban értesíteni.

Noha az ÁSZ által ellenőrizhető szervek köre kiterjedtebb, fontos megjegyezni, hogy az ÁSZ-hoz képest erősebb szankcionálási jogosítványokkal bír, hiszen a KEHI vezetője az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettség megszegése esetén az érintett személyt, szervezetet *eljárási bírsággal sújthatja*, amennyiben a kötelezettségszegés felróható módon történt, továbbá *kezdeményezheti* az állami adóhatóságnál az ellenőrzött vagy az ellenőrzés kapcsán adatszolgáltatásra kötelezett szerv *adószáma alkalmazásának felfüggesztését* is.

6.2.2 Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóság (EUTAF)

Az EUTAF-ra vonatkozó szabályokat az államháztartásról szóló törvény, valamint a 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet határozza meg. Az EUTAF 2010-ben, a KEHI-ből való kiválással jött létre. A KEHI-hez hasonlóan központi hivatalként működik, viszont a felügyeleti szerve a Nemzetgazdasági Minisztérium. Élén főigazgató áll, akit a miniszter nevez ki és ment fel (határozatlan időre) és aki évente beszámol a kormánynak ellenőrzési tevékenységéről.

Az EUTAF feladata az európai uniós és más nemzetközi támogatások (pl. a Norvég vagy az EGT Finanszírozási Mechanizmus támogatásai) tekintetében a Kormány által meghatározott ellenőrzési feladatok ellátása.

Áht. 68.§ „Az európai támogatásokat auditáló szerv ellenőrzési jogköre kiterjed a kormányrendeletben meghatározott forrásokból nyújtott költségvetési támogatásokkal kapcsolatos ellenőrzésekre:

- a) a lebonyolításban érintett szervezeteknél,

- b) a kedvezményezetteknel, és
- c) a költségvetési támogatásokkal összefüggésben megvalósított beszerzésekre, az ezekre kötött szerződések teljesítésének vizsgálatára, ebben a vonatkozásban azon szerződő felekre is, amelyek a szerződés teljesítéséért felelősek, vagy abban közreműködnek.”

Fontos hangsúlyozni, hogy a KEHI-hez hasonlóan az EUTAF vezetője is is eljárási bírsággal sújthatja azt a személyt, aki az ellenőrzéshez kapcsolódó adatszolgáltatási, együttműködési vagy az ellenőrzés végrehajtását elősegítő kötelezettségét neki felróható módon megszegte (az adószám felfüggesztését viszont nem kérheti a NAV-tól).

A nemzetközi, különösen az uniós támogatások felhasználásának ellenőrzése nemcsak kötelezettségünk, hanem pénzügyi érdekünk is. Egyrészt a nem megfelelő felhasználás esetén a támogatást vissza kell fizetni, a visszafizetés tekintetében pedig a magyar államnak mögöttes felelőssége áll fenn. Ez azt jelenti, hogy ha a kedvezményezett nem fizeti vissza a támogatást, akkor a visszafizetést a központi költségvetésből kell biztosítani, az állam pedig ezt követően megpróbálhatja a szervezettől azt behajtani (csődeljárás esetén pl. kis eséllyel). Másrészt a rendszerszintű visszaságok a nemzetközi támogatások felfüggesztését is eredményezhetik. Az EUTAF tevékenysége ezért a nemzetközi támogatások hatékony és szabályszerű felhasználásának elősegítését, valamint hazánk pénzügyi érdekeit is szolgálja.

6.2.3 Magyar Államkincstár (MÁK)

A Magyar Államkincstár jogállását, működését az államháztartásról szóló törvényen kívül a 311/2006. (XII. 23.) Kormányrendelet szabályozza.

A MÁK az államháztartásért felelős miniszter irányítása alá tartozó, központi hivatalként működő központi költségvetési szerv, élén a miniszter által kinevezett elnökkel. A Kincstár központi szervből és a Kincstár területi szerveként működő megyei igazgatóságokból áll.

A MÁK tevékenysége kiterjedt, átfogja többek között az alábbiakat:

- törzskönyvi és egyéb nyilvántartásokat vezet, kezel,

- vezeti a központi költségvetési szervek, a megyei önkormányzatok és a MÁK-ot választó települési önkormányzatok számláit, ezáltal szorosan részt vesz a költségvetés végrehajtásában,
- a központi költségvetési előirányzatok és a központi költségvetésből nyújtott önkormányzati támogatások igénylését és felhasználását is ellenőrzi,
- a központi költségvetésből nyújtott egyéb támogatásokat (pl. szociális támogatásokat) is folyósítja és ellenőrzi,
- a nemzetközi támogatásokat folyósítja, ellenőrzi (az uniós támogatások vonatkozásában ún. igazoló hatóság),
- az államháztartás központi alrendszerében foglalkoztatott munkavállalók központi illetményszámfejtését és a juttatásaikat érintő közterhek, járulékok elszámolását végzi stb.

A kincstár a KEHI-hez hasonló jogköröket gyakorolhat ellenőrzése során, így jogosult eljárási bírságot kiszabni és a NAV-nál az adószám alkalmazásának a felfüggesztését kezdeményezheti, emellett ugyanazon *vagyonmegóvási intézkedéseket kezdeményezheti, mint a KEHI.*

6.2.4 Költségvetési (fő)felügyelő

A költségvetési gazdálkodás kontrollja, korlátja kapcsán is nevesíthető az új államháztartási törvénnyel (annak 39. §-ával) bevezetett *költségvetési főfelügyelő*, illetve felügyelő, aki a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervhez, valamint az elkülönített állami pénzalapok és a társadalombiztosítás pénzügyi alapjai kezelő szerveihez jelölhető ki. A főfelügyelőt, illetve a felügyelőt az államháztartásért felelős miniszter (NGM) rendeli ki, de a munkáltatói jogokat a kincstár vezetője gyakorolja felette.

A költségvetési főfelügyelő és felügyelő vizsgálja az ellenőrzött szerv gazdálkodásának költségvetés-politikával való összhangját, ezzel összefüggésben, illetve az ellenőrzött szervezet szabályszerű, eredményes és takarékos működése érdekében:

- véleményezi a kötelezettségvállalásokat, (10 millió forintot elérő) nagy összegű kötelezettségvállalás esetén kifogással élhet;
- előzetesen véleményezi a tervezéssel, gazdálkodással, beszámolóval összefüggő intézkedéseket,

- véleményezi a belső szabályzatokat.

A költségvetési főfelügyelő és felügyelő tevékenysége tehát alapvetően a Kormány irányítása vagy felügyelete alá tartozó költségvetési szervek és a pénzügyi alapok előirányzat-felhasználásának a véleményezésére, esetleges kifogásolására terjed ki, megvétózni viszont nem vétózhatja meg a kötelezettségvállalást. Ezért nála erősebb jogköre van az önkormányzati biztosnak, amely intézményt szintén az új államháztartási törvény vezette be. Az önkormányzati költségvetési szervhez harminc napon túli, lejárt esedékességű, nagy összegű, elismert tartozásállomány esetén kijelölhető önkormányzati biztosnak az ellenjegyzésével vállalható ugyanis csak kötelezettség, illetve rendelhető el utalványozás, továbbá a gazdálkodásra, működésre javaslatokat tehet és intézkedéseket kezdeményezhet.⁶⁰

6.2.5 Költségvetési szervek belső kontrollrendszere

Az államháztartási törvény mellett a vonatkozó szabályokat a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről szóló 370/2011 (XII. 31.) Korm. rendelet határozza meg.

A költségvetési szervek szintjén a belső kontrollrendszer létrehozása, működtetése, fejlesztése a költségvetési szerv vezetőjének a feladata. Ezt az államháztartásért felelős miniszter által közzétett módszertani útmutatók figyelembevételével végzi.

A belső ellenőrzés kiterjed az adott szervezet minden tevékenységére, különösen a költségvetési bevételek és kiadások tervezésének, felhasználásának és elszámolásának, valamint az eszközökkel és forrásokkal való gazdálkodásnak a vizsgálatára. A belső ellenőrzés keretében gondoskodni kell a folyamatba épített előzetes és utólagos vezetői ellenőrzés (FEUVE) működtetéséről is. Ennek fontos elemei a költségvetés végrehajtása keretében már bemutatott előirányzat-felhasználás mechanizmusai.

⁶⁰ Áht. 71. §. Ha a helyi önkormányzat által irányított költségvetési szerv harminc napon túli, lejárt esedékességű elismert tartozásállományának mértéke két egymást követő hónapban eléri az éves eredeti kiadási előirányzatának 10 %-át, vagy a százötven millió forintot, az irányító szerv a költségvetési szervhez önkormányzati biztost jelöl ki.

A belső ellenőrzéssel a költségvetési szervben belül megbízható egy személy vagy egy szervezeti egység is. A *belső ellenőrzést végző személy vagy szervezet* tevékenységét a költségvetési szerv vezetőjének közvetlenül alárendelve végzi, jelentéseit közvetlenül a költségvetési szerv vezetőjének küldi meg. A belső ellenőr bizonyosságot adó és tanácsadó tevékenysége keretében a jogszabályoknak és belső szabályzatoknak való megfelelést, a tervezést, gazdálkodást, és a közfeladatok ellátását vizsgálva megállapításokat és javaslatokat fogalmaz meg a költségvetési szerv vezetője részére. A belső ellenőr ezenkívül más tevékenységbe nem vonható be. A költségvetési szervnél belső ellenőrzési tevékenységet csak az államháztartásért felelős miniszter engedélyével rendelkező személy végezhet. Az államháztartásért felelős miniszter a belső ellenőrzési tevékenység folytatására engedéllyel rendelkező személyekről nyilvántartást vezet.

Az államigazgatásra jellemző szervezeti hierarchia eredményeképpen az adott költségvetési szerv felett az irányító szerv is belső ellenőrzést végezhet. Az *irányító szerv belső ellenőrzése* kiterjedhet:

- az irányítása alá tartozó bármely költségvetési szervre,
- a saját vagy az irányítása, felügyelete alá tartozó költségvetési szerv használatába, vagyonkezelésébe adott nemzeti vagyonnal való gazdálkodásra,
- az irányító szerv által nyújtott költségvetési támogatások felhasználásával kapcsolatosan a kedvezményezettekre és a lebonyolító szervekre, és
- az irányítása alá tartozó bármely, a köztulajdonban álló gazdasági társaságra.

Önellenőrző kérdések:

1. Hogyan határolhatjuk el az államháztartás külső és belső ellenőrzését?
2. Az Állami Számvevőszék függetlenségének milyen garanciái vannak?
3. Az Állami Számvevőszék az ellenőrzése eredményeképpen milyen intézkedéseket kezdeményezhet? Mely szervek kezdeményezhetnek vagyonmegóvási intézkedéseket?
4. Milyen tevékenységeket végez a Magyar Államkincstár?
5. Ki felelős a költségvetési szervek szintjén a belső kontrollrendszer létrehozásáért, működtetéséért, fejlesztéséért?

Forrásjegyzék

Felhasznált irodalom jegyzéke

- Csűrös Gabriella: Uniós pénzügyek. Az európai integráció fejlődésének pénzügyi jogi vizsgálata. HVG-ORAC, Budapest, 2015.
- Földes Gábor (szerk.): Pénzügyi jog. Osiris Kiadó, Budapest, 2003.
- Halustyik Anna (szerk.): Pénzügyi jog II. Pázmány Press, Budapest, 2013.
- Károlyi Géza: A részjogkörű költségvetési egységek jogképességének kérdése. In: Csák Csilla (szerk.): Ünnepi Tanulmányok Prugberger Tamás professzor 70.születésnapjára. Tanulmánykötet. Novotni Kiadó, Miskolc. 2007. 229–240. old.
- Nagy Zoltán: Költségvetési gazdálkodás. NKE Vezető- és Továbbképzési Intézet, Budapest, 2014.
- Simon István (szerk.): Pénzügyi jog I. Osiris Kiadó, Budapest, 2007.
- Sivák József – Szemlér Tamás – Vígvári András: A magyar államháztartás és az Európai Unió közpénzügyei, Complex Kiadó Kft., Budapest, 2013.
- Vígvári András: Pénzügy(rendszer)tan. Akadémiai Kiadó, Budapest, 2008.

Felhasznált jogszabályok, jogi dokumentumok jegyzéke

- 1949. évi XX. törvény a Magyar Köztársaság Alkotmánya
- Magyarország Alaptörvénye (2011. április 25.)
- 1990. évi C. törvény a helyi adókról
- 1995. évi CXVII. törvény a személyi jövedelemadóról
- 2007. évi CVI. törvény az állami vagyonról
- 2011. évi LXVI. törvény az Állami Számvevőszékről
- 2011. évi CLXXXIX. törvény Magyarország helyi önkormányzatairól
- 2011. évi CXCV. törvény Magyarország gazdasági stabilitásáról
- 2011. évi CXCV. törvény az államháztartásról

- 2011. évi CXCVI. törvény a nemzeti vagyonról
- 2014. évi C. törvény Magyarország 2015. évi központi költségvetéséről
- 311/2006. (XII. 23.) Korm. rendelet a Magyar Államkincstárról
- 210/2010. (VI. 30.) Korm. rendelet az Európai Támogatásokat Auditáló Főigazgatóságról
- 355/2011. (XII. 30.) Korm. rendelet a Kormányzati Ellenőrzési Hivatalról
- 368/2011. (XII. 31.) Korm. rendelet az államháztartásról szóló törvény végrehajtásáról
- 370/2011 (XII. 31.) Korm. rendelet a költségvetési szervek belső kontrollrendszeréről és belső ellenőrzéséről
- 37/2011. (V. 10.) AB határozat
- 46/1994. (IX. 30.) OGY határozat egyes házszabályi rendelkezésekről